

Jurisprudencia sobre los efectos hacia el futuro de elementos contenidos en declaraciones de ejercicios ya prescritos

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Gabinete de Estudios AEDAF

1. Introducción

Desde hace ya bastantes meses se están publicando sentencias y resoluciones del TEAC, también algunas notas de la doctrina, con contenidos dispares sobre el tema que proponemos en el enunciado, cuya concreción nos la suministra el propio Tribunal Supremo cuando fija como objeto de un recurso el siguiente contenido:

"... 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 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." (Sentencia de fecha 17 de marzo de 2008, Rec. de casación nº 4447/2003).

El tema es algo más complejo que el del traslado hacia el futuro de bases imponibles negativas -conocido ya como BINs- de ejercicios prescritos, y en términos precisos y generales lo delimitaremos como la posibilidad de comprobar, alterándolos, los datos o elementos contenidos en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, cuando esos datos ya modificados van a tener incidencia en ejercicios no prescritos, pues en ningún caso se discute la plena apertura a la comprobación y liquidación administrativa de un ejercicio prescrito. Ahora bien, llegado el caso, la brecha que se abre con el reconocimiento de esta capacidad comprobadora bien pudiera afectar a los elementos esenciales de una situación claramente prescrita y firme.

El debate y las discrepancias no son nuevas, a pesar de lo cual no está cerrado jurisprudencialmente, pues si bien se habían resuelto provisionalmente por el Tribunal Supremo al modificarse la LGT en 2003, el tema se ha reabierto, para unos, y se ha cerrado o resuelto definitivamente para otros.

El propio Tribunal Supremo, consciente de que han existido modificaciones legislativas importantes, ha venido aclarando que el criterio establecido -la imposibilidad de revisar o modificar las bases imponibles negativas provenientes de ejercicios prescritos- sólo se aplicaba a los casos anteriores a la vigencia del artículo 23.5 de la ley 43/1995 y de la actual Ley General Tributaria; normas que resultaban inaplicables a supuestos producidos antes de su vigencia.

Con ello advertimos ya, desde este momento, que, debido a los cambios normativos, el examen de la doctrina de la Administración y de la jurisprudencia no es fácil, pues cada resolución o sentencia es hija de la legislación aplicable al caso y/o de la existencia de una doctrina ya fijada por el Tribunal Supremo.

El tema es además de interés porque afecta a diversidad de impuestos y de contribuyentes, siendo los más afectados las sociedades por cuanto las normas fiscales que les son de aplicación tienden a extender en el tiempo los plazos en los que se pueden trasladar partidas de un ejercicio a los posteriores (compensación de pérdidas; deducciones por determinados gastos no absorbidos en un periodo, etc.), si bien no faltan ejemplos del problema en impuestos tan generales como el IRPF (desgravación por vivienda, por ejemplo), así como en el IVA.

En estas reflexiones vamos a seguir un orden de exposición en el que comenzaremos por dar noticia de las normas de aplicación y de su evolución; para resumir después la jurisprudencia dictada en cada una de las fases normativas; y finalizaremos con dos temas que tienen perfiles distintos: el caso del IVA; y la cuestión de la imposición de sanciones.

2. Las normas aplicables y su evolución

Según ha venido declarando la jurisprudencia -y es fácil constatar- hasta la entrada en vigor del apartado 5 del art. 23 de la Ley 43/1995, introducido por ley 40/98, no se va a introducir en nuestro ordenamiento y en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, una norma con una incidencia directa en el tema que nos ocupa.

La nueva disposición, en lo que ahora interesa adoptaba la siguiente redacción:

Artículo 23. Compensación de bases imponibles negativas

- “1. Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. (...).*
- 5. 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.”*

Esta nueva norma, en virtud de la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, vendría a regir para los ejercicios impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999.

Posteriormente, la situación, con leves modificaciones, se mantuvo en la redacción dada por la Ley 24/2001, cuyo art. 23 disponía:

- “1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.*
- 5. 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.”*

Estas disposiciones vendrán a determinar que la jurisprudencia haya de cambiar sus criterios, muy significativamente a partir del momento en el que enjuicie hechos a los que resulte de aplicación la norma fijada en la ley 40/1998, teniendo en cuenta además, que el ejercicio de origen de las BINs pudiera ser anterior, pero el periodo en el que se practicaban las compensaciones pudiera ser posterior.

Pero va a ser con la LGT, Ley 58/2003, cuando se introduce para todos los tributos y conceptos tributarios la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de los datos que tengan su origen en periodos prescritos, lo que se hace en los siguientes términos:

Sección 3.ª La prescripción

Artículo 70. 3 “La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente”

Sección 2.ª Prueba

Artículo 106. 5 “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 los mismos deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales”. (Este artículo y apartado ha sido numerado de acuerdo con el Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre).

De esta nueva normativa, aplicable al problema, se podrían obtener al menos tres conclusiones:

- La Ley ha determinado los derechos que se ven afectados por la prescripción (prescribe el derecho de la Administración a determinar y exigir la deuda tributaria)
- No se fija la prescripción del derecho a comprobar determinados hechos provenientes de ejercicios que ya prescritos, aunque sí existen normas que fijan plazos de prescripción para los deberes u obligaciones formales.
- Frente a la anterior LGT que nada decía al respecto, en la nueva LGT se impone al sujeto pasivo la obligación de justificar aquellos hechos declarados en ejercicios ya prescritos que pudieran tener incidencia en aquellos otros que no lo estuvieran.

Como veremos, otras cuestiones son precisamente las que están todavía en debate.

3. La cuestión antes de la LGT de 2003

3.1. El asunto en la jurisprudencia y en la doctrina del TEAC

Una vez que hemos fijado con carácter general el contexto normativo a tener en consideración a la hora de examinar la jurisprudencia dictada a lo largo de los últimos años, comenzaremos por exponer algunos pronunciamientos de la Audiencia Nacional, que, ya adelantamos, a nuestro juicio ha sido el Tribunal que adoptado el criterio más razonable en cada momento.

Así, en la sentencia de 30 de enero de 2004 (FJ. Tercero), ya advertía:

“..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%, 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... pesetas, no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982,... , que también había adquirido firmeza... Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, ... 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”

Y, como vendría a reiterar con mayor claridad, tres años más tarde, en la sentencia de 18 diciembre 2007: *“Esta Sala ha reiterado, en armonía con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la prescripción del derecho a liquidar no impide la regularización de ejercicios no afectados por la prescripción,... pero este criterio, que limita temporalmente la prescripción,... debe quedar constreñido a los supuestos de incorporación de hechos o datos propios de la comprobación del ejercicio de que se trata, sin extenderse a la verificación de las bases imponibles, aun cuando no puedan conducir a la determinación de la deuda tributaria del ejercicio en que se producen, porque estas operaciones son, estricta y rigurosamente, actividades de comprobación o liquidación tributaria vedadas ya a la Administración como consecuencia de la prescripción”*.

Y, ya en sentencia de veintiuno de julio de dos mil once (Recurso: 289/2008 Ponente: FELISA ATIENZA RODRIGUEZ), en relación con ejercicios en los que todavía no era de aplicación la LGT 58/2003, pero que había sido invocada por la Administración por entender que el art. 106 resultaba de aplicación al caso por tratarse de una norma procedimental, el Tribunal se enfrenta a su interpretación, lo que era precisamente el centro del debate. De una parte, la tesis del TEAC defendía que el citado artículo de la Ley 58/2003: *“carecería de sentido si la Inspección no pudiera comprobar y formular las pertinentes propuestas de regularización, respecto de elementos integrantes de la liquidación que surten efectos en el periodo impositivo sujeto a comprobación, con origen en hechos relativos a periodos impositivos prescritos”*; por otra, el recurrente sostenía que la norma citada por la Administración Tributaria solo le exigía *“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”*.

Pues bien, ante esta discrepancia y con apoyo en otras sentencias anteriores de la propia Audiencia, declara:

".. En consecuencia, 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.."

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 de 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."

Hemos comenzado por exponer el criterio de este Tribunal por cuanto el tema ha sido, claro está, también objeto de pronunciamientos por parte de los Tribunales Superiores, en los que, a diferencia, encontramos criterios totalmente dispares. Serían los casos de las sentencias dictadas por el TSJ de Cataluña (Rec. Nº 277/2006 y 812/2007); TSJ de Baleares (nº 363/2007) o TSJ de la Comunidad Valenciana (Sentencia 1348/2012, de 25 de octubre de 2012 que sostiene también que, siendo obvio que la Administración puede tener en cuenta los datos de los ejercicios prescritos, el contenido de lo declarado por el contribuyente no puede ser modificado).

Si del examen de la jurisprudencia pasamos a la doctrina del TEAC, encontraremos permanentemente una posición proclive a admitir la mayor capacidad comprobadora a la Administración y a atribuir plenos efectos a los resultados que provengan de una verificación de un ejercicio prescrito.

En tal sentido, ya con fecha 30 de marzo de 2006, el Tribunal Económico Administrativo Central se ocupaba de una reclamación interpuesta sobre un procedimiento inspector que no admitió la compensación de las BINs aplicada por el contribuyente por no quedar acreditada la realidad de aquella base negativa. El actuario, no existiendo contabilidad del ejercicio 1996, del que arrastraba la base negativa, y no habiendo justificado la entidad la realidad de las pérdidas, entendió improcedente admitir la compensación de la BIN, frente a lo cual, el contribuyente alegó, además de la reconstrucción de la contabilidad, que la Inspección no podía comprobar la base imponible del ejercicio 1996 por cuanto, para los ejercicios 1999 y 2000, el artículo 23.5 LIS, vendría a establecer la forma en que el sujeto pasivo debía probar la base imponible que se compensa, pero que tampoco permitía a la Inspección comprobar un ejercicio prescrito, puesto que esta facultad viene limitada por el plazo del artículo 64 de la Ley General Tributaria.

Planteada así la discusión, la Resolución abordaba el tema en la perspectiva de la potestad comprobadora y afirmaba:

"Esta facultad se ha de entender como constatación de la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo, por lo que dicha actividad puede realizarse en todo momento sin que la misma esté sujeta a plazo alguno. Sin embargo, su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la LGT, de forma que, ... no puede ... extender los efectos de la comprobación a los períodos que quedan fuera del plazo contemplado en el artículo 64 de la LGT. Es decir, la actividad sujeta a prescripción es la de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, así como la acción para exigir su pago,... pero no prohíbe la posibilidad de comprobación de los elementos que afectan de las declaraciones vigentes, fijando los datos en los que se asientan, sin que pueda extenderlo a los ejercicios ya prescritos, cuya modificación es legalmente imposible..."

Este ha sido el núcleo central de la argumentación hasta que ha podido invocar en su favor, bien la LIS, bien la LGT-2003.

No obstante ello, en la Resolución de 24 de septiembre de 2008, dictada para unificación de criterio y en el ámbito del IVA, el TEAC va a fundamentar su razonamiento en una Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1999, refrendada por otras posteriores de 30 de enero de 2004 y de 17 de marzo de 2008, y vino a establecer:

“QUINTO: ... conforme a la doctrina sentada en vía jurisdiccional contencioso- administrativa..., las bases imponibles negativas y las deducciones consignadas en las autoliquidaciones presentadas por el IS (Ley 61/1978) e IRPF (Ley 44/1978) son susceptibles de adquirir firmeza en virtud de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de los ejercicios correspondientes a dichas autoliquidaciones, por lo que no cabe su modificación y tampoco la variación de las bases y deducciones que estén pendientes de compensación o aplicación en los ejercicios siguientes (créditos fiscales), no pudiendo ampararse dicha variación en las facultades de comprobación reguladas en los artículos 109 y siguientes de la Ley 230/1963, General Tributaria.

No obstante, la normativa promulgada con posterioridad a las citadas Leyes contiene disposiciones que inciden en la cuestión planteada... apartado 5 del artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, introducido por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, ... Igualmente, en el artículo 24 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (redacción Ley 55/1999),... Por último, resulta imprescindible la referencia a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

SEXO: El supuesto concreto en el que se plantea la cuestión debatida en el presente recurso, es la posibilidad de la Administración de modificar, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, saldos compensados en 1999 que provienen de períodos anteriores para los que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

El TEAR de..., en la resolución objeto del presente recurso, anuló la liquidación practicada por la Inspección por el ejercicio 1999, al considerar que la prescripción del derecho... conlleva que el importe declarado a compensar en ejercicios futuros a fecha 31 de diciembre de 1998 devino firme, sin que ahora se pueda entrar a analizar la composición o procedencia de dicho saldo, pues no existe norma alguna que lo autorice.

... este Tribunal Económico-Administrativo Central ha mantenido hasta la fecha el criterio de considerar que la Administración sí podía comprobar, al amparo del artículo 109, en conexión con el 140, ambos de la LGT de 1963, la procedencia de la compensación efectuada en el ejercicio objeto de regularización aunque el saldo a compensar proviniera de ejercicios prescritos.

No obstante, a la vista de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo..., resulta de aplicación la Ley 230/1963, General Tributaria, y que en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no existe una disposición equiparable al artículo 23.5 de la Ley 43/1995 del IS o al artículo 24 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, este Tribunal Económico- Administrativo Central debe ajustar su criterio al contenido en las referidas sentencias del Tribunal Supremo, por lo que procede desestimar la pretensión formulada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT en el presente recurso.”

3.2. El cierre en el Tribunal Supremo

La situación de discrepancias que hemos señalado llegó naturalmente ante el Tribunal Supremo quien vino a razonar, en un primer momento, que el órgano administrativo se vería imposibilitado para revisar, corregir o modificar las bases impositivas negativas provenientes de ejercicios prescritos en todos aquellos supuestos anteriores a la vigencia del artículo 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y que habría entrado en vigor el 1 de enero de 1999, es decir, exclusivamente aplicable a los ejercicios anteriores a 1999.

Tal es el criterio que se expresa en la Sentencia de 30 de enero de 2004 (rec. cas. núm. 10849/1998) cuando afirma que

“Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, 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” (FJ Tercero).

Y es el criterio que se reitera en la Sentencia de fecha 25 de enero de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 955/2005, y en la más reciente de fecha 19 de enero de 2012 (rec. 3726/2009), así como en tantas otras que se refieren a ejercicios anteriores a 1999, pues la jurisprudencia señalada fue emitida en base a la anterior Ley General Tributaria (Ley 63/1963), en la que, según dijimos, no existía ningún artículo semejante al 70.3 de la vigente Ley General Tributaria 58/2003.

Así lo declara expresamente en la sentencia de 22 de mayo de 2012, recurso de casación 145/2008, en la que, acogiéndose a anteriores pronunciamientos, dice:

“Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases impositivas negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores.

No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado cuando señala que “la prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, sino simplemente la imposibilidad por imperativo legal de rectificar dicha liquidación”.

Por el contrario, declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, 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, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos”.

En resumen, la doctrina fijada en el sentido indicado puso fin a las discrepancias expuestas contradiciendo en principio la posición defendida por la Administración tributaria. Ahora bien, si el criterio del TS ha sido firme en estos supuestos, también hemos de advertir que, desde la promulgación de la Ley 58/2003, General Tributaria, el Alto Tribunal no ha dejado de recordar que:

“El criterio expuesto, por razón de la unidad de doctrina, debe aplicarse al supuesto que nos ocupa, anterior a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT/2003), y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables “ratione temporis” para resolver la cuestión suscitada”. (Tribunal Supremo. Sentencia de 25 de enero de 2010).

Ante la reiteración de esta fórmula u otra manifestación semejante, algunos autores han expresado su opinión al respecto señalando que tal indicación por parte del Tribunal Supremo es una advertencia acerca del cambio de criterio que se avecina cuando haya de aplicarse en plenitud la LGT de 2003. Por nuestra parte y atendiendo a las sentencias que en este momento conocemos, ello no debe ser entendido de ese modo, pues lo que se hace por el Alto Tribunal es delimitar el marco legislativo al que se ciñe su doctrina, reservándose su reconsideración a la luz de los argumentos que se hayan de ponderar cuando llegue el caso.

Esta actitud por parte del Tribunal es evidente que se sitúa en el contexto preciso de su función de juzgador, en la que se debe estar a los hechos del caso y a la interpretación que haya de hacerse de las normas que resulten de aplicación, pues los matices de cada supuesto pueden dar lugar a sentencias que se explican en función de éstos. Es el caso de la sentencia de 30 de marzo de 2007, utilizada como sentencia de contraste en la de 14 de septiembre de 2011, recurso nº 402/2008, que fue dictada en un recurso de casación para la unificación de doctrina, pues en la primera, en atención a que se trataba de una transmisión en la que se había pactado un pago aplazado, el Tribunal razona de forma diferente a la doctrina que acabamos de resumir, y declara:

“... La tesis de la entidad recurrente de que una vez prescrito el ejercicio 1989, año en el que tuvo lugar la transmisión, no pueden modificarse los ejercicios siguientes, no puede ser admitida por esta Sala en base a las consideraciones siguientes, expuestas por el Abogado del Estado:

- a) *El fundamento de la pretensión de la entidad recurrente es una cuestión nueva al no haberse esgrimido en la instancia...*
- b) *... 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.*

Lo que aquí sucede es que los hechos económicos, que dan lugar a las liquidaciones, se dan en diversos ejercicios, como consecuencia de los varios pagos aplazados que se pactaron y tuvieron lugar. Y en este sentido, es de tener en cuenta el art. 22.4 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el art. 88.2 del Reglamento de dicha Ley. El primero de los artículos citados señala que en las operaciones con pago aplazado «los rendimientos se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho»... Siendo todo ello así, la prescripción que afecta al ejercicio 1989 no afectaría a los ejercicios siguientes en los que se debían producir los pagos. El motivo, pues, no puede ser estimado.”

4. La cuestión tras la Ley 58/2003, General Tributaria

La incorporación a nuestro ordenamiento de las disposiciones que hemos transcrito más arriba, de la LGT de 2003, han supuesto algunas vacilaciones en algunos tribunales y, en el caso de la Administración, el

entendimiento de que las nuevas normas vienen a respaldar, a futuro, los criterios que ha venido sosteniendo hasta el momento.

Como ejemplo de las vacilaciones en algunos tribunales, tenemos la SAN de veintiuno de julio de dos mil once (Ponente: FELISA ATIENZA RODRIGUEZ) dictada tras la nueva redacción de la Ley General Tributaria, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, en la que dice la Sala:

"La Sala entiende que si del resultado de esa comprobación contable se advierte por la Inspección que la cuantía reflejada por el sujeto pasivo en su autoliquidación, cuya deuda tributaria es firme por el instituto de la prescripción, ha sido mal o erróneamente calculada, ello no impide que el importe a compensar en la nueva deuda tributaria, objeto de comprobación y liquidación, pueda ajustarse a la realidad contable una vez subsanada, con la finalidad de que el importe de la deuda tributaria actual quede fijada conforme a los parámetros contables que muestren la realidad de la contabilidad de la sociedad, pues... lo que se pretende evitar es que el error contable de una liquidación tributaria prescrita sea arrastrado a lo largo de los ejercicios contables y fiscales siguientes de forma que dicha anomalía les afecte, quedando consagrada e intacta y mediatice las liquidaciones fiscales posteriores manteniéndolas en el incorrecto cálculo contable de las bases prescritas."

Y, según hemos anticipado, por su parte, el TEAC, una vez que la LGT ha dictado las mencionadas disposiciones sobre el tema, ha procedido a una interpretación por medio de la cual pretende cambiar radicalmente la situación anterior que había sido prácticamente consolidada por el TS impidiendo, al menos cuando se trataba de ejercicios anteriores a 1999, que se alterasen, con efectos futuros, los datos contenidos en declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos. Ahora bien, su posición va a consistir en aplicar la nueva LGT a cualquier situación, siempre que la deducción efectiva se haya aplicado en un ejercicio en que ya estaba en vigor la Ley 58/2003, ello con fundamento en las propias disposiciones de la LGT que regulan sus efectos en el tiempo. Y, de otra parte, la ampliación que se trata de atribuir a la potestad comprobadora va a ser de tal naturaleza que, al menos en el caso que expondremos, se suprime el efecto preclusivo que la propia LGT atribuye a las actuaciones administrativas de comprobación, pues se admitirá que en una segunda comprobación de un ejercicio prescrito -a la que llama "comprobación específica"-, se alcancen conclusiones que no se habían manifestado en la primera comprobación, teniendo ésta carácter general y comprendiendo por tanto el objeto de la primera.

Se trata de la Resolución de 21 de marzo de 2013, (Vocalía Segunda), relativa al Impuesto sobre Sociedades, en un caso en el cual se dilucidan dos cuestiones de interés. La primera afecta directamente a los efectos de la nueva ley, concretamente del artículo 106.4, al tema que nos ocupa; y la segunda cuestión surgirá a consecuencia de que, en el caso, el ejercicio prescrito del que surgían los datos tras la inspección, ya había sido objeto de comprobación anteriormente, sin que se hubiese detectado anomalía alguna.

Respecto de la primera cuestión, dice el TEAC:

"Cuando las deducciones acreditadas en ejercicio prescrito se pretendan deducir efectivamente en un ejercicio en que se encuentra ya en vigor la Ley 58/2003, como es el caso, resulta aplicable a dicha deducción efectiva lo dispuesto en la referida ley y, en concreto, lo dispuesto en su artículo 106.4..."

(...) Centrada la cuestión en un problema de extensión de facultades de comprobación es obvio que lo que hace el precepto es habilitar a la Administración a comprobar los soportes documentales pertinentes a efectos de constatar la concurrencia o no de los requisitos legalmente establecidos a efectos de determinar la procedencia y cuantía de

las deducciones aplicadas o declaradas como pendientes de aplicar procedentes de ejercicios prescritos, sin poder reducir la cuestión a una simple función de conservación y exhibición de tales soportes documentales. Y ello es claro por cuanto que el referido artículo 106 de la LGT no queda enmarcado en el seno de la prescripción (Sección 3ª del Capítulo IV del Título II) y, en concreto, de la prescripción en relación con las obligaciones formales" (a ello está dedicado en concreto el artículo 70 de la LGT) sino en el seno de la Sección dedicada a "La Prueba" (Sección 2ª del Capítulo II del Título III) llevando por título "Normas sobre medios y valoración de la prueba".

A nuestro juicio, esta interpretación sistemática del artículo 106, no es correcta, pues la ubicación de esta disposición en la adecuada pero en atención a razones distintas de las que afirma EL TEAC: porque el contribuyente es quien tiene que probar y la ley le impone unos determinados medios de prueba. Lo cual es un precepto que entra en confrontación –no diremos en colisión– con la libertad de prueba, que rige como regla general en nuestro derecho, así como con la posibilidad de rechazar la presentación de documentos ya presentados por el contribuyente –como sería una autoliquidación–, así como con la presunción de veracidad de las declaraciones. Es decir, el contribuyente señalaría el momento en el que presentó su declaración y se acogería a esa presunción, siendo entonces, de no existir este precepto, la carga de la prueba a cargo de la Administración.

En cuanto a la segunda cuestión, y entrando también en confrontación con otras disposiciones de la LGT y otros valores jurídicos, dice el TEAC:

"En lo que respecta a la comprobación de deducciones nacidas en ejercicios ya comprobados por la Inspección es preciso traer a colación la reciente Resolución de este Tribunal de 28 de febrero de 2013 (R.G.: 2928/11) en la que se determina lo siguiente:

... En base a la documentación que obra en el expediente, no podemos determinar que exista identidad fáctica entre la deducción que ha sido objeto del procedimiento inspector cuya liquidación ahora se impugna y las deducciones aplicadas por el obligado tributario en los ejercicios 1997, 1998 y 1999, respecto de los que se incoó acta en conformidad de comprobado y conforme, acta que se compone única y exclusivamente de 3 páginas en las que no se hace referencia alguna a las deducciones en cuestión, señalándose sin más que se consideran correctas las liquidaciones practicadas por el contribuyente, siendo absolutamente impensable que de tales actuaciones se puedan sacar conclusiones que vinculen a la Inspección en procedimientos posteriores."

Y, con invocación de las Resoluciones de 16 de febrero de 2006 y de 27 de septiembre de 2012, argumenta que:

"Por el hecho de que en una comprobación anterior no haya detectado una impropcedente deducción, no significa que no pueda hacerlo en un ejercicio posterior, no prescrito o no comprobado, si lo estima oportuno... En este caso, la Administración no revoca ningún acto declarativo de derecho sino que adopta una decisión que se encuentra suficientemente motivada."

"...Si bien es cierto que la comprobación realizada en su día con alcance general no dio lugar a regularización alguna, tampoco implicó por parte de la Inspección, tal y como se desprende del contenido de la mencionada Diligencia A04, una comprobación efectiva de las deducciones... declaradas en 2001 como pendientes de aplicar en ejercicios futuros, ni existió en ese momento pronunciamiento expreso alguno sobre la deducción... que se había consignado en las respectivas declaraciones de 2002 y 2003 como pendientes de aplicar y procedentes del ejercicio 2001, por lo que debe afirmarse que la regularización propuesta en las presentes actuaciones no produce cambio alguno en el criterio administrativo aplicado al respecto."

En resumen, la doctrina del acto propio no sería de aplicación, y el efecto preclusivo de cualquier comprobación solo existiría en el caso en el que hubiese existido una regularización con liquidación expresa.

Del mismo modo, y una vez abierto el camino para comprobar ejercicios prescritos y alterar sus contenidos – aunque a efectos de ejercicios no prescritos- el TEAC no limita ésta facultad a la rectificación de algunos datos o hechos, sino que va a permitir que se produzcan, a consecuencia de una inspección, nuevas calificaciones jurídicas, tales como la de atribuir a los negocios realizados en periodos prescritos la naturaleza de negocios en fraude de ley tributaria. Tal es el caso de la Resolución de 24 de abril de 2013, cuyo contenido entendemos que discreparía con el establecido por la Audiencia Nacional el sentencia de 24 de enero de 2013, cuando dice:

“Sexto. La Sala, al igual que hiciera en su Sentencia de 24 de julio de 2012 -rec. num. 284/2009 -, invocada por la actora, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos -el acuerdo que declara el fraude de ley, la liquidación que trae causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos- por imposibilidad de comprobar y declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones realizadas en 1998 y, por tanto, en un ejercicio prescrito.

... La Sala considera que... 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.

... Esta misma doctrina debe aplicarse aunque los ejercicios anteriores no estuvieran prescritos, en aquellos casos en que la entidad, habiendo presentado las correspondientes autoliquidaciones con bases imponibles negativas pendientes de compensar, no haya sido objeto de comprobación, ante la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que establecía el art. 116 de la ley General Tributaria , lo que obligaba a la Administración, para modificar el resultado de las mismas, a realizar la oportuna comprobación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 120 y siguientes de la misma Ley. ”

Expuesto lo anterior, hemos de advertir que, con independencia de lo que después veremos han declarado los tribunales de Justicia, doctrinalmente existen otras posibilidades de interpretación que, aún admitiendo el significado que el TEAC quiere dar a la nueva LGT, matizarían su alcance atemperando sus efectos a otros valores jurídicos y normas legales que también han de ser atendidos en la solución de este problema.

Así, algunos autores han considerado que podrían distinguirse los casos en que los datos provenientes de la comprobación de un ejercicio prescrito fuesen “créditos fiscales” de aquellas otras situaciones como sería la de gastos deducidos en ejercicios no prescritos, que directa o indirectamente tienen relación con un hecho de otro anterior ya prescrito (p. ej. amortizaciones). Ello para evitar la impresión de que se está concediendo a la Administración una libertad “casi absoluta” para comprobar ejercicios prescritos.

Ahora bien, no podemos pronunciarnos sobre esta propuesta –Deloitte- ya que el término de “crédito fiscal” no tiene un contenido tan preciso como sería deseable, pues desconocemos si se hace referencia al IVA (sería una traducción directa de la expresión “crédito de impuesto”) o a las BINs o a cuantas deducciones se fijen de forma que la parte no absorbida en un año se pueda trasladar a los siguientes.

En todo caso, sería distinto admitir que la LGT permite que una comprobación de un ejercicio prescrito modifique algunos datos o hechos que pudieran estar contenidos en sus declaraciones, pero con un valor aparte no limitado

al ejercicio prescrito, que admitirlo para cuestiones también de hecho o datos, cuyos efectos se circunscriben principalmente al ejercicio prescrito, que, como tercera categoría, llegar a modificar elementos de derecho de un ejercicio prescrito. Dentro del primer caso nos encontraríamos, como ejemplo, con la capacidad de comprobar y alterar, de cara a ejercicios no prescritos, datos tales como el precio de adquisición de un bien –que va ser amortizado o cuya compra permitirá una deducción plurianual-. En este caso, ese elemento tiene cierta independencia respecto de cada uno de los ejercicios sobre los que se proyecta y admite una modificación respetuosa con la prescripción o no del año de su adquisición. Dentro del segundo supuesto - datos cuyos efectos se circunscriben principalmente al ejercicio prescrito- podemos poner como ejemplo la alteración de las cantidades amortizadas o deducidas en un ejercicio prescrito, pues modificar estas deducciones, aunque inciden en ese periodo principalmente, también tiene efectos en otros posteriores. Y, ni lo primero estaría justificado, ni las normas han previsto cómo se debería actuar en caso de producirse una modificación de uno de estos elementos en un ejercicio prescrito (efectos contables, sobre saldos vivos pendientes de ser absorbidos, deducciones pendientes de aplicarse en el IVA, etc.). Y, finalmente, creemos que sería de muy difícil aceptación la posibilidad de que una comprobación administrativa modificase calificaciones jurídicas atribuidas a situaciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque las nuevas calificaciones solo desplegasen efectos en ejercicios no prescritos.

Para finalizar con estas observaciones, hemos de advertir que, del mismo modo que se admite la facultad de la Administración de introducir alteraciones en los contenidos de las declaraciones de un ejercicio prescrito, deberíamos admitir que también el contribuyente pueda instar su modificación en circunstancias semejantes y a los mismos efectos, pues si la prescripción solo actúa sobre la vida de la obligación tributaria material, también en este caso, ese debe ser el límite.

Expuesto lo anterior, hemos de continuar exponiendo la posición que se ha ido abriendo camino en la jurisprudencia de nuestros tribunales, de cuyo examen hemos de concluir, primeramente, que el tema no está zanjado al menos en el momento de escribir estas páginas, y que, según hemos advertido, incluso dentro de un mismo tribunal nos es posible encontrar sentencias que, al menos nos parece, no son plenamente coincidentes con otras anteriores o posteriores, lo que puede explicarse porque, también en el caso que nos ocupa, los matices que se reflejan en los hechos que en cada caso se juzgan, pueden justificar que se dicten sentencias no siempre fáciles de comprender.

Para ello partiremos del recordatorio de la situación cerrada por el TS en la que se había sentado como doctrina –claramente expuesta en la Sentencia de 20 de septiembre de 2012 (Ponente: Martín Timón)- que, a partir de 1 de enero de 1999, al contribuyente que pretenda la compensación de BINs de ejercicios anteriores, se le podrá exigir la acreditación del origen de aquellas y su justificación mediante la aportación de liquidaciones, contabilidad y demás soportes documentales. Esta exigencia decimos que afectará a las BINs anteriores a 1999 siempre que la fecha o ejercicio de su compensación sea posterior a esa fecha.

Ahora bien, hemos de añadir que esta doctrina, confusa en cuanto a su exposición en la citada sentencia -y también divergente con los criterios sentados por la Audiencia Nacional- tiene como principal fundamento el rechazo de las tesis que consideraban que la generación de bases negativas en la declaración de un ejercicio, una vez que habían quedado firmes, causaba “un derecho adquirido” a su compensación con bases positivas, pues la situación no puede calificarse jurídicamente como tal, sino como una expectativa sin otro sustento que el proporcionado por la propia Ley que permite esa compensación.

Expuesto el punto de partida de la jurisprudencia dictada bajo la vigencia de la LGT de 2003, comenzaremos por referirnos al criterio que la Audiencia Nacional ha sentado al efecto, pues habiendo sido la Audiencia Nacional quien

ha realizado una interpretación de las disposiciones de la LGT en cuestión que, por las razones que expondremos, nos parecen más razonables, podemos también decir que no siempre lo ha hecho en términos claros y precisos. A este fin, nos remitimos como ejemplo a la sentencia, ya transcrita parcialmente, de veintiuno de julio de dos mil once (Nº de Recurso: 289/2008; Ponente: FELISA ATIENZA RODRÍGUEZ).

Junto a la anterior sentencia y con mayor claridad en la argumentación del tribunal, revocando el criterio mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, tenemos la sentencia de 24 de mayo de 2012 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Recurso no 249/2009), en la que se viene a decir que, de las nuevas disposiciones de la LGT, lo que se desprende es que las posibilidades de comprobación de la Administración Tributaria alcanzan únicamente a la existencia misma del crédito y la correlación entre la suma compensada y la generada en el ejercicio prescrito, ello porque, a juicio de la Sala:

“Los pronunciamientos del Tribunal Supremo producidos hasta la fecha venían referidos, en todos los casos, a supuestos en los que, por razón de los ejercicios impositivos concernidos, no resultaba aún de aplicación el precepto contenido en el artículo 23.5 de la ley 43/1995) en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre... tampoco estaban vigentes cuando se dictaron aquellas sentencias las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la Ley General Tributaria de 2003”.

En el caso, a juicio de la Administración, la obligación de “acreditar” –termino usado en la LGT de 2003- la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas con independencia de su ejercicio de origen, tiene como finalidad posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en otro ejercicio inspeccionado. Sin embargo, frente a este criterio, dirá la Audiencia Nacional que dicha tesis altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada -sobre todo- a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas (incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos): el de seguridad jurídica. Y que el efecto de la prescripción es el de consolidar definitivamente una situación jurídica impidiendo que tal situación pueda ser modificada en el futuro, y una interpretación que alterase tan esencialmente el contenido del instituto de la prescripción solo tendría lugar si el legislador hubiera decidido efectivamente alterar dicho régimen.

Y lo que es más importante, la sentencia rechaza:

“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” pues admitirlo “sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada”.

En resumen, la forma en que se interpretan las exigencias legales que han establecido el deber de justificar a la Administración el origen de los datos, cuando provienen de un ejercicio prescrito, consiste en afirmar, frente al TEAC que defendía la necesidad de que el contribuyente demostrase la legalidad de las bases declaradas, que el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración pueda constatar la existencia o procedencia de cualquier dato así como la correlación entre la “cuantía” consignada en el ejercicio no prescrito y la que se declaró en el período prescrito.

Las razones para ello son varias (la firmeza de la declaración, etc.), además de la prescripción, pues también incide en esta solución el hecho de que la tesis de la Administración la colocaría en una situación de privilegio

respecto del contribuyente, quien 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.

4.1. Examen de los argumentos en conflicto

Una vez expuesta la doctrina de la Administración y la jurisprudencia dictada sobre el tema, procede examinar separadamente los argumentos que han entrado en el debate en cuestión, si bien dejaremos para un epígrafe separado el problema de la interpretación misma de la Ley 58/2003, General Tributaria.

A este efecto diremos que la invocación de la prescripción, pues se trata de BINs de ejercicios prescritos, es indudablemente el principal enfoque y argumento en la discusión, si bien, plantear el tema en la exclusiva perspectiva de la prescripción, entendemos que no es correcto porque hay otros aspectos y argumentos, y porque, además, se trata de un argumento utilizable en los dos sentidos enfrentados.

En principio, recordaremos que la afirmación generalmente vertida por el TEAC, en el sentido de que lo único que ha prescrito es la obligación correspondiente a un determinado ejercicio (o el correlativo derecho a liquidar y cobrar), es coherente con varias disposiciones legales y con algunas concepciones doctrinalmente aceptadas, tales como la concepción del tributo como una relación jurídica compleja, en la cual, la prescripción solo afectaría a la obligación tributaria –uno de los vínculos existentes-, pues otras situaciones jurídicas, como son las potestades administrativas de comprobación, no prescriben, etc.

Sin embargo la conclusión que se pretende alcanzar con esta argumentación no es tan evidente ni sencilla, pues las obligaciones formales, además de que son instrumentales respecto de las obligaciones tributarias materiales y carecerían de sentido cuando estas hubiesen prescrito, también prescriben, provocando la tesis anterior un deber de conservación ilimitado en el tiempo de determinados justificantes sobre cuyo contenido exacto pesaría una cierta indeterminación ya que la literalidad de la LGT no ha resuelto claramente el problema con la mención que hace a la contabilidad y las autoliquidaciones, pues en interés del contribuyente es posible que se acuda a otros medios de prueba.

Además, la interpretación dada por la Administración conlleva una afectación importante al verdadero sentido del instituto de la prescripción o, al menos, sí de algunos de sus principales efectos (recuérdese que, en Derecho, la naturaleza de una institución se decide en función de sus efectos jurídicos) tales como impedir la firmeza de los datos contenidos en las autoliquidaciones y abrir la puerta a una revisión de la legalidad de la contabilidad y de las declaraciones, aunque solo con efectos para ejercicios no prescritos. Ello además, ignorando que:

“... 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” (TSJ de Galicia. Sentencia 1828/2007, de 28 de diciembre de 2007).

Junto a la invocación de la prescripción –y también por su causa- se ha discutido también sobre la incidencia que en este asunto ha de tener el principio de seguridad jurídica, concretado ahora en manifestaciones más técnicas del mismo, siendo la más frecuente la mención de la “firmeza” adquirida por los datos y declaraciones pertenecientes a ejercicios prescritos. Así lo ha declarado la SAN diciendo que:

“... 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.”

Este mismo argumento, si bien con mejor corrección técnica ya que no emplea la expresión “firmeza” para referirse a las autoliquidaciones, es el que sirve al Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Sección 2. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco) en sentencia de ocho de octubre de dos mil doce, donde se citan otras anteriores, en un caso en el cual el contribuyente pretendía presentar una declaración modificativa de la presentada en un ejercicio ya prescrito, pues aquéllas declaraban:

“Nos ratificamos fundamentalmente en dicha perspectiva, insistiendo en que no le asiste al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, -ni respecto del ejercicio de 2001 ni de los anteriores ni posteriores, la facultad de formular dos declaraciones antitéticas, la primera de las cuales goza de toda la eficacia jurídico-formal por no haber sido impugnada, rectificada ni comprobada, y la segunda de las cuales se configura por simple alteración directa en ejercicios posteriores del resultado material del ejercicio 2001 de referencia.

Una elemental exigencia de seguridad jurídica impone que las declaraciones-liquidaciones y las liquidaciones administrativas, - ambas provisionales y no por ello inmodificables-, alcancen no obstante la eficacia propia y consustancial a las actuaciones administrativas.

Si el sujeto pasivo del tributo entendía que la declaración-liquidación formulada en el ejercicio de 2001 del IS no se ajustaba al resultado fiscal procedente en derecho, y que, en vez de una base imponible positiva, debía reflejarse una base negativa de 775.248 euros, podía instar su rectificación...

Lo que no cabe es que, subsistente la declaración-liquidación formulada, y adornada de la presunción de certeza que le asignaba el artículo 116 NFGT 1/1985, de 31 de enero, el sujeto pasivo suplante en ejercicios posteriores aquel resultado ya formalizado y eficaz por otro de índole contable material, de su propia y unilateral acuñación, y no expresado en términos jurídico-tributarios, con la aspiración de que la Administración, en tales ejercicios futuros, quede vinculada y actúe sobre esas nuevas magnitudes económicas extraprocedimentales, con marginación de las primeras...

En rigor la Administración solo puede comprobar las bases determinadas en un ejercicio acudiendo a la declaración o autoliquidación formulada para el mismo, y si en este caso ha permanecido inalterada e incólume por dejación o deseo de la parte recurrente, ninguna responsabilidad puede transferirse por el mero e inevitable no actuar de la Hacienda Pública, que se ha atenido a los datos y elementos que el sujeto pasivo reglamentaria y formalmente le ha proporcionado, y que este último no ha intentado modificar por los cauces debidos.”

Como vemos, en los razonamientos que acabamos de transcribir, la Sala introduce un argumento nuevo –la presunción de veracidad de las declaraciones- que no hemos comentado, argumento que se utiliza ahora para desestimar el recurso del contribuyente pero que tiene la misma validez cuando se esgrime contra la pretensión de la Administración de alterar datos contenidos en aquéllas declaraciones de ejercicios ya prescritos; presunción, es verdad que *iuris tantum*, pero que se vería afectada si la posibilidad de destruirla queda abierta sine die o de forma indeterminada en el tiempo, pues no se olvide que el factor tiempo es precisamente el aliado de la seguridad jurídica y de la prescripción.

Un nuevo argumento también orientado a impedir que se puedan alterar por la Administración los datos consignados en declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, es el de la desigualdad –desigualdad de armas- que se introduce respecto de las posibilidades atribuidas al contribuyente, posibilidad que se le niega y rechaza, como acabamos de ver declara el Tribunal Supremo en la sentencia antes transcrita.

En este sentido, no faltan voces que defiende la conveniencia de abrir la posibilidad al contribuyente para rectificar también sus propios datos de ejercicios prescritos, aunque solo con efectos para ejercicios no prescritos. Esta posibilidad tendría que ejercerse mediante la instancia de comprobación de sus declaraciones, impugnando las autoliquidaciones no prescritas y sin que se le oponga la prescripción ni la firmeza de las otras anteriores. Sin embargo, ello está vedado en las propias normas que rigen esta figura. Así, en el Derecho foral de Gipuzkoa, igual en su contenido al de la LGT en este caso, la resolución de 28 de marzo de 2012 del TEAF, frente al alegato de contribuyente que sostenía *“la posibilidad del obligado tributario de presentar declaraciones complementarias de ejercicios prescritos de acuerdo con el cambio jurisprudencial respecto a la firmeza por prescripción de las declaraciones tributarias”*, el TEAF la rechaza con el siguiente razonamiento. Primero porque califica la petición del recurrente como *“una solicitud de rectificación de la declaración que presentó en 2002. Es por ello que, sin entrar a valorar el resultado de cada una de ellas ni el signo de las bases impositivas declaradas, lo que debemos analizar únicamente es si procede o no tal presentación...”*

Y una vez calificada la petición, afirma, siguiendo al TSJ del País Vasco, que:

“Si el sujeto pasivo del tributo entendía que la declaración-liquidación formulada en el ejercicio 2001 del IS no se ajustaba al resultado fiscal procedente en derecho, y que, en vez de una base imponible positiva, debía reflejarse una base negativa de... Euros, podía instar su rectificación con amparo –en aquellos momentos–, en la Disposición Adicional Segunda del D.F. 73/1991, de 15 de octubre, que es el cauce que hubiese conducido (...) a sustituir en todo o en parte el contenido de la declaración-liquidación (...).

Pues bien, el citado apartado 4 del artículo 116 de la Norma Foral General Tributaria establece que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

En cuanto a la regulación reglamentaria de dicho precepto,... la Disposición Adicional Segunda del Decreto Foral 73/1991... establece en su apartado 2 que esta solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

Finalmente, se rechaza también la interpretación de la LGT que permitiría a la Administración alterar los datos contenidos en aquellas declaraciones porque esta posibilidad introduciría elementos de incoherencia entre los diversos ejercicios de un mismo impuesto y contribuyente, pues este planteamiento supondría que la misma operación pudiera ser válida en unos ejercicios y en fraude de ley en otros, pues, como de hecho ha ocurrido en una Resolución del TEAC antes citada, la financiación que se discutía procedente de 1998, plantea por primera vez la discrepancia administrativa diez años más tarde, como consecuencia de una inspección referida a los ejercicios 2002 a 2004.

En conclusión, siendo varios y de distinta eficacia los argumentos que hemos resumido y que se utilizan para discutir la interpretación administrativa de la LGT de 2003, se hace necesario entrar en el examen mismo de la interpretación de las disposiciones legales en cuestión.

4.2. La interpretación de la LGT

Como no es infrecuente en Derecho, las dos partes en un conflicto invocan en defensa de sus respectivas tesis las mismas disposiciones legales, pero lo hacen atribuyéndoles distinto significado. En este caso sucede lo mismo y ello exige exponer ambas posiciones.

La interpretación que viene haciendo el TEAC de la LGT la encontramos perfectamente sintetizada y resumida en la SAN de 24 de enero de 2013 (Rec. n.º 440/2009), cuando afirma:

“CUARTO.- Según las resoluciones recurridas, la regulación contenida en los artículos 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades y 106.4 de la Ley General Tributaria 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. Por eso, a juicio de la Administración, la obligación de “acreditar” la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas con independencia de su ejercicio de origen solo tiene una finalidad: “posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases por la Inspección cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en el ejercicio inspeccionado”. Es decir, cabría la comprobación de los ejercicios prescritos y, como consecuencia, la alteración de la situación existente, si bien solo se derivarían efectos para los periodos no prescritos.”

Pues bien, frente a esta posición, la Audiencia Nacional, en la sentencia citada, argumenta extensamente lo siguiente:

“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 decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada.

Tal interpretación (que rompe, insistimos, con 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 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).

Ni siquiera la previsión contenida en la nueva Ley General Tributaria (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. Por más que el artículo 70.3 de aquella ley se incluya dentro de la Sección relativa a “la prescripción”, su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísima trascendencia, 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 periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente”, expresión que -a juicio

de la Sala- no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza.

Pero es que, además, la Sala no comparte la afirmación según la cual los preceptos interpretados (esencialmente el que aquí resulta aplicable, artículo 23.5 de la ley del impuesto) “carecerían de sentido” si no se consideraran en los términos propuestos por la Administración.

Recordemos que tal disposición obliga al contribuyente a “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 baladío, 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.

Habría, en tercer lugar, otro argumento que impide acoger la tesis sostenida por la Administración. 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”.

Adviértase que esta interpretación, que nos parece más ponderada en términos generales, es además coherente también con otras disposiciones de la LGT, por lo que se respeta el elemento “sistemático” exigible a toda interpretación.

Ello sucede con la presunción de veracidad de las declaraciones antes mencionada, que exige, en términos de nuestra jurisprudencia que:

“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 (artículo 116 de la LGT de 1963, conforme al cual “las declaraciones tributarias a que se refiere el art. 102 se presumen ciertas...”), 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. Así se deduce igualmente de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, en particular, de la sentencia de 3 de marzo de 1999 y las demás invocadas en la demanda" (SAN de 18 de diciembre de 2007).

Presunción de certeza de las declaraciones y de que fueron hechas de buena fe, que sirvieron al Tribunal Supremo para afirmar en su sentencia de 19 de diciembre de 2011, que:

"Las cantidades deducidas en ejercicios ya prescritos son firmes y la Administración no puede modificarlas al aplicarlas a ulteriores periodos en los que su potestad para liquidar aún sigue viva. Ya no le cabe incidir sobre ellas y realizar un juicio de valor acerca de las mismas, que en principio se presumen ciertas para el obligado tributario [véase artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria] y realizadas de buena fe [véase el artículo 33.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyente]. Si no cabe modificar los datos de un ejercicio ya prescrito para liquidar uno que todavía no lo está, la Administración, con mayor razón, no puede hacerlo para, con fundamento en su sedicente incorrección, sancionar a un sujeto pasivo en ese ejercicio no prescrito."

Y, el otro precepto de la LGT con el que también es coherente la interpretación que nos parece acertada, es el derecho que asiste al contribuyente a no presentar documentos ya presentados anteriormente, disposición legal que ha sido invocada por la Audiencia Nacional desde que entró en vigor la LGT (sentencias de 26 de mayo de 2011 y de 21 de julio de 2011) donde declaraba:

"De la lectura de estos preceptos, lo 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. Aparte de la inclusión en esa segunda redacción de la "liquidación o autoliquidación" como medio probatorio para su acreditación, lo que es contrario a lo establecido en el art. 34.1, de la Ley 58/2003, General Tributaria, que reconoce entre los derechos del contribuyente el de: "h. Derecho a 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.", lo cierto es que en dichos preceptos la acreditación de las bases imponibles negativas reflejadas por el sujeto pasivo en la declaración en la que pretende su compensación, le corresponde exclusivamente al obligado tributario, estando facultada la Administración para comprobar la existencia de dicha base imponible negativa."

5. El caso especial del IVA

Aunque de forma sucinta debemos señalar que las anteriores consideraciones decaen cuando estamos en presencia del mismo debate pero en el ámbito del IVA, pues entonces encontramos que la Administración y los tribunales argumentan con razones diferentes a las que hemos venido exponiendo.

Así lo constatamos en la sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de marzo de 2012 (Rec. n.º 295/2011) en la que entendía, siendo ya aplicables los artículos 70 y 106 de la LGT de 2003, que la prescripción, si bien impide a la Administración tributaria la comprobación o verificación de los saldos por IVA soportado a compensar en ejercicios futuros, no impide su compensación por los importes declarados en su día por el obligado tributario.

En concreto, el argumento de la Sala es el siguiente:

"La Administración alega que a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, que es de aplicación al acuerdo de ejecución impugnado, por mor de lo dispuesto en el art.106 pfo. 4 de la misma, en la redacción vigente en las fechas relevantes (ahora es el pfo. 5 por la modificación operada por el R.D. Ley 20/2011 de 30 de diciembre) puede utilizarse lo concluido por la Inspección en los periodos prescritos.

El precepto tiene el siguiente tenor literal:

"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."

El precepto se encuentra dentro de la regulación que la Ley General Tributaria hace de la prueba, y establece una obligación de conservación de documentos justificativos de determinados beneficios fiscales cuando ha transcurrido el plazo de prescripción respecto de los ejercicios en que se originaron.

La Sala comparte las consideraciones recogidas en el voto particular que formula uno de los vocales del TEAC que sustancialmente razona que:

- 1. El derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por esta, incluso en lo que afecta a la determinación de las sumas a compensar en ejercicios futuros, dado que la prescripción del derecho a liquidar convierte en imposible la determinación de la deuda tributaria mediante liquidación.*
- 2. La prescripción no impide, por otra parte, que se compensen sumas en periodos futuros, pero en ese caso deberán ser las declaradas por el obligado tributario, pues la prescripción impide la comprobación o verificación de los saldos en cuestión a la Administración tributaria.*
- 3. La sustitución de saldos a compensar declarados por otros distintos no es irrelevante; el mecanismo de la compensación relaciona dos periodos impositivos de forma directa, de modo que alterar los términos cuantitativos de los saldos a compensar en el periodo no prescrito que proceden de ejercicios prescritos afecta necesariamente, no sólo a la liquidación del periodo no prescrito, sino también al periodo del que deriva, en este caso de los periodos prescritos.*
- 4. Si se admitiese esta posibilidad (la comprobación de los saldos declarados a compensar) se estaría de hecho dejando sin contenido la prescripción, revisando y regularizando los saldos declarados en sus autoliquidaciones por el obligado tributario en los periodos declarados prescritos.*
- 5. La prescripción implica que la Administración no pueda determinar la deuda tributaria correspondiente como resulta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia.*
- 6. Los saldos compensables son los definitivos del periodo en que se produjeron, y este carácter definitivo deriva, bien de que han sido comprobadas y liquidadas por la Inspección, bien de que han ganado la prescripción .*
- 7. La interpretación de la Administración introduce diferencias injustificadas en el supuesto del IVA entre el*

obligado tributario que optó por la devolución, que la obtendría como consecuencia de la declaración de prescripción, y el que optó por la compensación el cual vería comprobada y en su caso modificada la cuantía de los saldos a compensar... ”

En resumen, la tesis de la Administración conduce a dejar sin efecto la prescripción, permitiéndole volver a comprobar y en su caso regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, en flagrante infracción de los principios de seguridad jurídica y de cosa juzgada administrativa”.

Y, de igual forma en el propio TEAC quien, en un caso en el que admitía la plena comprobación de los ejercicios prescritos, sin embargo afirmaba:

”Y sin que dicha argumentación y conclusión contradiga el criterio mantenido por este Tribunal en su resolución de 15-11-2012 (RG 5274/09) pues el mismo se refiere al IVA, Impuesto éste que, como se dice en la referida resolución, tiene una “especial mecánica” liquidatoria en la cual lo que resulta de cada periodo de liquidación no son ni bases imponibles ni cuotas sino “saldos” (término asimilable -al menos cuando son positivos- a deuda tributaria, cuyo derecho a determinar mediante la correspondiente liquidación es lo que prescribe), saldos que, hablando en términos generales, en caso de resultar positivos deberán ser ingresados por el contribuyente y, en caso de resultar negativos, puede el interesado optar por solicitar su devolución o por su compensación en periodos posteriores. Así, como expresamente se dice en la referida resolución:

... En el IVA, el obligado tributario opta por la compensación o por la devolución de los saldos existentes a su favor el 31 de diciembre de cada año, o en su caso, al término de cada periodo de liquidación (de acogerse al sistema de devolución mensual en la actualidad). Lo que está pendiente de compensar no son cuotas propiamente dichas, sino los saldos derivados de los excesos de las cuotas soportadas sobre las cuotas devengadas. Esta matización nos lleva a considerar las especialidades propias del IVA, en el caso concreto que estamos examinando, esto es, saldos a compensar que son generados en periodos inmediatos anteriores declarados prescritos por un órgano revisor.

(...) Conforme al artículo 66 de la LGT, el derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por la prescripción, incluso a los efectos de su compensación en periodos futuros, en cuanto la prescripción del derecho a liquidar supone la imposibilidad de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(...) La sustitución de saldos a compensar declarados por otros distintos no es irrelevante; el mecanismo de la compensación relaciona dos periodos impositivos de forma directa, de modo que alterar los términos cuantitativos de los saldos a compensar en el periodo no prescrito que proceden de ejercicios prescritos afecta necesariamente, no sólo a la liquidación del periodo no prescrito, sino también al periodo del que deriva, en este caso de los periodos prescritos.

Cabe añadir por último que, dado el especial mecanismo del IVA, si se permitiese a la Administración revisar los saldos a compensar de los periodos prescritos, modificando su cuantía, estaríamos haciendo de peor condición a aquellos obligados tributarios que optan por la compensación al término del periodo de liquidación, respecto de aquellos que optan por la devolución, ya que, estando prescrito el periodo controvertido, aquellos que hubieran optado por la devolución obtendrían el exceso de las cuotas declaradas por el obligado tributario en el periodo prescrito, mientras que los sujetos que hubieran optado por la compensación verían modificada la cuantía de los saldos a compensar...”

6. Las sanciones

En cuanto a la posibilidad de sancionar al contribuyente sobre la base de los datos y demás elementos obtenidos en la comprobación de un ejercicio prescrito, se van a plantear varios problemas que están por resolver con carácter definitivo, si bien, dejaremos constancia de la sentencia de 19 de diciembre de 2011 del Tribunal Supremo, antes citada, en la cual la actora sostenía que resultaba improcedente que la Administración utilizase la errónea deducción por reinversión aplicada por la sociedad en las autoliquidaciones del impuesto de ejercicios ya prescritos para sancionarla en relación a la liquidación de un ejercicio posterior, en el que la potestad para liquidar aún seguía viva.

La sentencia de instancia había anulado parcialmente la sanción, pero a juicio del Alto Tribunal –siendo recurrente la Abogacía del Estado-, se declara:

"... Hemos sostenido [véase la sentencia de 25 de febrero de 2010, en la que nos remitimos a las sentencias de 30 de enero de 2004 (casación 10849/98, FJ 3.º) y 17 de marzo de 2008 (casación 4447/03 FJ 3.º)] que, prescrito un ejercicio, aunque se hubiera incurrido en errores, la liquidación adquiere firmeza y no puede ser modificada. En este mismo sentido y reiterando idéntica jurisprudencia hemos dictado la sentencia de 15 de septiembre de 2011 (casación 1740/09)... hemos de concluir ahora que las eventuales deducciones, aunque fueran equivocadas, no pueden alterarse al trasladarlas a ejercicios posteriores.

Las cantidades deducidas en ejercicios ya prescritos son firmes y la Administración no puede modificarlas al aplicarlas a ulteriores periodos en los que su potestad para liquidar aún sigue viva. Ya no le cabe incidir sobre ellas y realizar un juicio de valor acerca de las mismas, que en principio se presumen ciertas para el obligado tributario ... y realizadas de buena fue [véase el artículo 33.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyente]. Si no cabe modificar los datos de un ejercicio ya prescrito para liquidar uno que todavía no lo está, la Administración, con mayor razón, no puede hacerlo para, con fundamento en su sedicente incorrección, sancionar a un sujeto pasivo en ese ejercicio no prescrito".

Ahora bien, con ello no se agotan los problemas que se han suscitado, pues no han sido pocas las ocasiones en las que, sin éxito, se ha invocado ante la Administración la imposibilidad de utilizar la información obtenida de un ejercicio prescrito para imponer sanciones en otro posterior, discutiéndose temas como la prescripción de la infracción –acreditar improcedentemente bases o cuotas a compensar- el origen ilegal de la prueba, etc., temas que, como tantos otros, tardarán en resolverse.