

# ‘Piruetas’ del Tribunal Supremo en materia de prescripción fiscal

CLARA JIMÉNEZ Socia de Fiscal de Pérez-Llorca e Inspectora de Hacienda en excedencia

**El artículo 106 de la Ley General Tributaria señala que cuando el contribuyente aplique en ejercicios no prescritos bases imponibles negativas, cuotas o deducciones que procedan de ejercicios prescritos deberá acreditar su procedencia y cuantía mediante la exhibición de determinadas pruebas documentales -liquidaciones o autoliquidaciones en que constaban, contabilidad y soportes documentales-. Hasta finales de 2013 la Audiencia Nacional consideró que la Administración quedaba constreñida a la comprobación formal de los datos que, procediendo de ejercicios prescritos, se pretendían hacer valer en otros que no lo estaban, no pudiendo realizar una comprobación “jurídica” de los mismos.**

El apartado 5 del artículo 106 de la Ley General Tributaria (LGT) señala que cuando el contribuyente aplique en ejercicios no prescritos bases imponibles negativas, cuotas o deducciones que procedan de ejercicios prescritos deberá acreditar su procedencia y cuantía mediante la exhibición de determinadas pruebas documentales -liquidaciones o autoliquidaciones en que constaban, contabilidad y soportes documentales-. La Administración tributaria sostiene que los términos “procedencia y cuantía” le permiten enjuiciar si son o no conformes a derecho los importes de tales magnitudes.

Hasta finales de 2013 la Audiencia Nacional había considerado que la Administración quedaba constreñida a la comprobación formal de los datos que, procediendo de ejercicios prescritos, se pretendían hacer valer en otros

que no lo estaban, no pudiendo realizar una comprobación “jurídica” de los mismos.

**Recientemente el Tribunal Supremo (TS) en sentencias de 6 y 14 de noviembre y de 9 de diciembre, todas de 2013, ha llegado a la conclusión contraria al interpretar que el actual artículo 106.5 faculta a la Administración para comprobar si las magnitudes originadas en ejercicios prescritos resultaban conformes a Derecho, y no sólo analizar su veracidad -por ejemplo, si los gastos que originan una base imponible negativa en un ejercicio prescrito eran deducibles y no solamente si eran reales-. La Audiencia en virtud del principio de jerarquía ya ha adoptado el nuevo criterio del TS, y de hecho, la fundamentación jurídica de las sentencias que han recaído en esa línea se basa exclusivamente en la jurisprudencia del TS, evidenciando el ‘desencuentro’ entre ambos órganos jurisdiccionales.**

No compartimos el criterio contenido en las mencionadas sentencias. Según el TS lo contrario vaciaría de contenido la función revisora atribuida a la Administración. El Tribunal quizá desconozca, pero algunos de nosotros no, que este artículo surge como reacción frente a una práctica fraudulenta relativamente habitual antes de la vigente LGT consistente en “inventarse” bases imponibles negativas que no estaban ni contabilizadas, ni podían demostrarse documentalmente, pero la imposibilidad absoluta de entrar a comprobar circunstancias de ejercicios prescritos impedía a la Administración su corrección a pesar de lo evidente del fraude. La LGT reacciona contra esa situación estableciendo la obligación de que quien pretenda aplicar una base -cuota o deducción también- acredite su cuantía y procedencia. Esa acreditación formal era y es la auténtica razón de ser del artículo.

Pero además el Tribunal ignora que lo que el mencionado artículo hace es concretar cuál es la obligación de un contribuyente que pretende hacer valer un derecho con origen en ejercicio prescrito, y confunde tal obligación con una disquisición sobre facultades de la Administración, llegando a vulnerar una institución básica de nuestro ordenamiento: la prescripción. Si no hay una norma clara que permita tal vulneración -y sería imposible que nadie defendiera que el artículo 106.5 de la LGT lo es- la misma no puede afectarse por una interpretación discutida y discutible en nuestro ordenamiento.

¿Y si el contribuyente pretendiera modificar la base imponible de un ejercicio prescrito recalificándolo como deducible un gasto y generando una mayor base imponible negativa que compensa en ejer-

## El Tribunal confunde la obligación del contribuyente con una disquisición sobre facultades de la Administración

Si hay una forma en la que el Derecho Tributario no debe concebirse es como un cuerpo jurídico sobre el que ‘enredar’



cio no prescrito? Claramente le sería denegada tal posibilidad que en cambio el TS defiende que sí ostenta la Administración.

Si hay una forma en la que el Derecho Tributario no debe concebirse es como un juego intelectual, como un cuerpo jurídico sobre el que *enredar* a ver si una interpretación carente de apoyo claro avala una concreta postura que, mirada desde el prisma del sentido común y de los principios generales del Derecho tales como la confianza legítima, nos hubiera avergonzado defender.

El TS va a dictar en breve una nueva sentencia sobre el asunto que nos ocupa y algunos confiamos en que se aproveche para matizar las sentencias comentadas, en dos de las cuales, por cierto, el referido asunto se trata como *obiter dicta*.

Así, según la doctrina del TS, no ya la existencia, sino la conformidad a Derecho de una base imponible negativa generada en 2010 podrá ser comprobada hasta el año 2033 -dieciocho años de plazo de compensación más cuatro de prescripción- y eso sin pensar que unos cuantos años después puede seguir discutiéndose en tribunales. Esta situación, teniendo en cuenta el lapso de tiempo transcurrido, las diversas interpretaciones doctrinales, administrativas y contenciosas que pueden sucederse, contradictorias o no entre sí, creemos que aboca a una importante inseguridad jurídica de los ejercicios venideros puesto que los años de crisis han generado y siguen generando unos resultados negativos que esperamos que las empresas vayan compensando en los siguientes ejercicios, y no creemos que sea justo hacerlo en la situación de inseguridad generada con las mencionadas sentencias del TS.

Alargar el período de compensación de bases imponibles negativas, deducciones y cuotas es una medida necesaria que beneficia a los contribuyentes, pero no puede comportar que la Administración se permita enjuiciar no ya la realidad -con lo que obviamente estamos de acuerdo-, sino la conformidad a Derecho de criterios adoptados hasta veintitrés años antes y con los criterios existentes en aquel momento.

**Esta situación, creemos que aboca a una importante inseguridad jurídica de los ejercicios venideros puesto que los años de crisis han generado y siguen generando unos resultados negativos que esperamos que las empresas vayan compensando en los siguientes ejercicios, y no creemos que sea justo hacerlo en la situación de inseguridad generada con las mencionadas sentencias del TS. Alargar el período de compensación de bases imponibles negativas, deducciones y cuotas es una medida necesaria que beneficia a los contribuyentes, pero no puede comportar que la Administración se permita enjuiciar no ya la realidad, sino la conformidad a Derecho de criterios adoptados hasta veintitrés años antes.**