



LA LEY 8103/2014

Últimos (y contradictorios) pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales en materia de comprobación de ejercicios prescritos

Clara JIMÉNEZ JIMÉNEZ
 Socia. Área de Fiscal. Pérez-Llorca

El presente artículo pretende reflexionar sobre la polémica existente en materia de prescripción de la facultad de comprobación de ejercicios prescritos cuando los mismos afectan e inciden en la cuota de otros que no lo están. Se trata de una importante polémica en la que el Tribunal Supremo se ha mostrado vacilante y, en un lapso de tiempo de poco más de seis meses, ha dictado cuatro pronunciamientos con un planteamiento contradictorio. Son muchos los asuntos en Tribunales que se ven afectados por la polémica aquí reseñada y están pendientes de resolución. De hecho dos recientes resoluciones del TEAC (de 11 de septiembre ambas) acusan el impacto de tal incertidumbre y directamente inaplican el criterio contenido en la reciente sentencia del TS de 4 de julio. Por otra parte, el intento de la Administración de incorporar en la próxima reforma que entrará en vigor en enero su propio criterio en esta materia (puesto en duda por el TS) debe también dar lugar a una cierta reflexión sobre su adecuación a principios claves del ordenamiento.

I. INTRODUCCIÓN

Entre las últimas grandes polémicas en Tribunales creemos oportuno destacar la relativa a la aplicación de la prescripción en relación con ejercicios que, si bien están prescritos, prolongan de alguna manera su eficacia en otros que no lo están. La polémica puede sintetizarse en un cierto enfrentamiento entre la Audiencia Nacional (AN) y el Tribunal Supremo (TS), dado que este último cambió con tres sentencias de finales de 2013 (6 y 13 de noviembre y 9 de diciembre) el sólido criterio mantenido siempre por la AN en esta materia. Esta polémica concluyó con la sentencia del TS de 4 de julio de 2014 en la que, sin perjuicio del posterior análisis con detalle, cambia su criterio y se ajusta al de la AN. Lo hace sin mencionar expresamente su cambio ni justificarlo. Y para acabar de complicar la situación el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)

ha dictado dos resoluciones el pasado 11 de septiembre en las que, tratando un supuesto de fraude de ley cometido en ejercicios que estaban prescritos en el momento de iniciarse la actuación de inspección, es decir, dos casos idénticos al enjuiciado en la reciente sentencia del TS de 4 de julio de 2014, el TEAC no aplica el criterio del TS en dicha (reciente) sentencia justificándose en que sólo es una sentencia y además hay muchos supuestos planteados aún en Tribunales y pendientes de fallo. Se trata de un planteamiento un tanto extremo e insólito del TEAC, aunque también lo es la situación generada por las vacilaciones del TS en esta materia.

A la polémica mencionada se une que el Proyecto de reforma de la Ley General Tributaria (Proyecto de Reforma y LGT, respectivamente) incorpora una modificación en dicho texto normativo en esta materia. En realidad, el Proyecto de Reforma lo que hace es prescin-

dir de una solución jurisprudencial (insegura a la vista del cambio operado en el criterio del TS) y resolver el problema vía cambio normativo.

La correcta comprensión de esta polémica, de la jurisprudencia recaída al respecto y del cambio legislativo previsto en el Proyecto de Reforma exigen una detallada exposición del ámbito en el que se producen. El planteamiento rotundo de que debe existir facultad de comprobar todo aquello que tiene incidencia en ejercicios no prescritos no puede prevalecer cuando, afectando de manera clara a instituciones clave de nuestro ordenamiento, no parece que haya razones de peso distintas de una planificación más eficaz de las comprobaciones inspectoras. No se pretende consagrar o «blindar» beneficios fiscales a futuro que no sean susceptibles de comprobación, sino simplemente que, a pesar de que los mismos puedan aplicarse en ejercicios futuros y lejanos en el tiempo, su comprobación se realice de acuerdo con las reglas generales de prescripción.

Al margen de que la polémica jurisprudencial esté o no influyendo en el cambio normativo, y al margen de que deba hacerlo puesto que el cambio una norma ordinaria nunca debe justificarse cuando las más altas instancias judiciales reflexionan *obiter dicta* sobre cómo podría afectar a principios básicos del ordenamiento, hay que destacar que la magnitud de los asuntos ahora mismo en tribunales de todo orden es muy alta. Sea cual sea la solución normativa a futuro, la polémica existente dentro del propio TS tiene una enorme incidencia práctica en los próximos años.

Se ha generalizado en los últimos tiempos la configuración del hecho imponible como un elemento que, si bien define la capacidad económica del ejercicio en el que se produce, algunas de sus circunstancias deben desplegar sus efectos a ejercicios siguientes matizando la capacidad económica de los mismos. Así, el ejemplo que mejor evidencia esta idea es la compensación de bases imponibles negativas (BINs). El legislador ha entendido que la situación de pérdidas que se genera en un determinado ejercicio ha de desplegar efectos en los ejercicios siguientes. El actual Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (Proyecto de LIS e IS, respectivamente) da el paso definitivo extendiendo *sine die* la compensación de tales BINs.

La idea de compensaciones de magnitudes entre ejercicios es propia de administraciones tributarias avanzadas que no solo comparten la idea evidente de que la capacidad económica en ocasiones no puede compartimentarse en ejercicios estrictos, sino que además están dotadas de medios suficientes que le permiten tener una visión conjunta y controlar la situación de varios ejercicios vinculados entre

sí, siendo capaces de archivar y comprobar diversos períodos coonestando los resultados de las comprobaciones.

Desde ese punto de vista es lógico que el ordenamiento español haya permitido —y esté incrementando— la existencia y vigencia de estos mecanismos. Ahora bien, su misma implantación, y el guiño que la reforma hace al fijar *sine die* el derecho a la compensación de BINs en el IS, deben entenderse como una medida favorable a los contribuyentes, como una forma de favorecer a un colectivo como el de las compañías españolas (por ejemplo en el caso de la compensación sin límite en el tiempo de las BINs que parece se pondrá en vigor el 1 de enero de 2015) que necesita ampliar el margen para compensar las enormes pérdidas generadas en los años de la crisis, no como una excusa para justificar un nuevo supuesto de imprescriptibilidad (1).

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La LGT vigente señala en el art. 106.5 que cuando el contribuyente aplique en ejercicios no prescritos bases impositivas negativas, cuotas o deducciones que procedan de ejercicios prescritos deberá acreditar su procedencia y cuantía mediante la exhibición de determinadas pruebas documentales (las liquidaciones o autoliquidaciones en las que consten, la contabilidad y los soportes documentales).

Por su parte, el art. 66 LGT dispone lo siguiente:

«Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.»

Según se interpretase el art. 106, al comprobar la Administración tributaria un ejercicio no prescrito en el que el contribuyente aplicaba (compensando) una BIN que traía causa de un ejercicio prescrito (o una deducción), las facultades de la misma i) se podían limitar a

comprobar que dicha base imponible negativa existía (en cuanto que estaba declarada y contabilizada) y que tenía soporte documental al efecto (existencia de gastos, amortizaciones, etc.) o ii) podían llegar a comprobar la conformidad a Derecho de dicha base imponible, es decir, entrar a comprobar si la generación de la base imponible en el año prescrito resultaba conforme a Derecho exactamente igual y con las mismas facultades y límites que si el ejercicio no estuviera prescrito, con la única diferencia de que no podrían liquidar respecto del mismo. Esta última limitación normalmente carece de efecto práctico cuando el objeto de la comprobación es una deducción, una base imponible negativa o una situación similar si la misma se reduce y tal reducción solo afecta a ejercicios no prescritos.

La lectura de la segunda interpretación creemos que evidencia que la literalidad del artículo debería ser clara para conseguir tal efecto «pernicioso» y contrario al entendimiento que todos tenemos de la prescripción, pero además, y esto es relevante de cara a la reforma propuesta, por mucho que ahora la literalidad de la norma se pretenda que aclare esta cuestión y afirme de manera rotunda la facultad mencionada de la Administración tributaria, deberían exigirse razones de peso para ello. Este es el punto clave de la discusión que no debe perderse de vista y sobre el que volveremos.

Y dentro del debate expuesto en relación con las facultades de comprobación de la Administración respecto de ejercicios prescritos, hay un punto muy concreto y que también ha levantado la misma polémica: qué ocurre cuando la Administración pretende regularizar los efectos en un ejercicio no prescrito de un negocio que, celebrado en un ejercicio prescrito, se considera que lo fue en fraude de ley, y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse. También en este caso la Administración consideraba que estaba facultada para ello y regularizaba en esa línea.

Expuestos los términos del problema hay que ver ahora cómo la jurisprudencia se ha pronunciado y cómo la Administración propone solventarlo con una modificación normativa que, sencillamente, lo que hace es atribuir a la Administración esa facultad de comprobación y calificación de ejercicios prescritos. Como ya se dirá, los cambios normativos no pueden ser la solución sencilla a la que acudir porque el ordenamiento lejos de concebirse como un continuo «parqueo» debería pretender ser respetuoso con instituciones tales como la prescripción.

En todo caso, puede adelantarse que no compartimos la modificación propuesta por las razones que luego se expondrán y que

pueden resumirse diciendo ya que consideramos que, existiendo otras alternativas que ni afectan a la seguridad jurídica, ni vulneran la prescripción, son esas otras alternativas las que deben emplearse. A estos efectos y sin perjuicio de un ulterior desarrollo, tales alternativas pasan por que la Administración en lugar de esperar para comprobar las BINs (deducciones, cuotas, etc.) al momento en el que el contribuyente las aplica y dan lugar a un menor ingreso, lo haga en el período de prescripción del ejercicio de generación. Es cierto que ello obliga a despliegue de mayores medios respecto de unos ejercicios cuya comprobación no va a ser rentable porque, revisadas las BINs, se minorarán pero no saldrá deuda a ingresar (normalmente), pero aunque todos deseamos una Administración eficaz, la labor de la misma tendente a la investigación ha de ser escrupulosa con el respeto de instituciones como la seguridad jurídica o la prescripción.

III. LA JURISPRUDENCIA RECAÍDA

Hasta noviembre de 2013 los casos en los que el TS se había pronunciado sobre la cuestión planteada siempre lo había hecho con la normativa anterior al vigente art. 106 LGT y, ante la ausencia de mandato legal expreso, consideraba que la Administración no podía entrar a conocer dato alguno relativo a ejercicios prescritos. No obstante, ya anunciaba que cuando enjuiciase supuestos similares con la normativa vigente, la conclusión podía cambiar (2). Eso ocurrió en las sentencias de TS antes mencionadas: 6 y 13 de noviembre y 9 de diciembre de 2013.

Hasta que tales pronunciamientos llegaron, la AN había ido consolidando una doctrina clara y rotunda al efecto en función de la cual la Administración tributaria exclusivamente podía pedir los elementos de prueba consignados en la norma (declaraciones o autoliquidaciones, contabilidad y soportes documentales) y si se aportaban y eran conformes a la BIN declarada y aplicada, no podía extender su capacidad de comprobación más allá. En esta línea las sentencias eran muy numerosas.

Los fundamentos en los que la AN basaba su criterio eran tres:

— El art. 106.5 LGT lo que contempla son facultades de la Inspección y lo hace limitando su ámbito y las pruebas que puede obtener. No contiene una excepción a la prescripción regulada en los arts. 66 y siguientes por lo que ha de interpretarse bajo el especial peso que dicha institución tiene.

— La interpretación de que la Administración puede entrar a comprobar sin límite alguno cualesquiera aspectos de magnitudes declaradas en ejercicios prescritos, y no

solo su procedencia y cuantía, comporta un tratamiento injustificadamente asimétrico respecto de los contribuyentes, ya que para ellos será inviable corregir la declaración de un ejercicio prescrito y no lo será para la Administración.

— La estructura del artículo es clara: con los medios de prueba señalados (declaraciones, autoliquidaciones, contabilidad y soportes documentales) se puede comprobar el ámbito asimismo señalado en la norma: procedencia y cuantía de la BIN. Tal ámbito solo alcanza que dicha magnitud (o la deducción o la cuota) se hayan declarado por un importe que se correspondía con el que constaba en contabilidad y respecto del que había soporte documental.

El posible punto débil que, con el tiempo, se volvió la clave de la interpretación era el término «procedencia», ya que el TS en las tres sentencias de 2013 antes mencionadas considera que procedencia no es origen como entendía la AN, sino conformidad a Derecho, lo cual permite entrar a comprobar cualesquiera circunstancias del hecho imponible del ejercicio prescrito.

Por lo que al fraude de ley se refiere, el problema era el expuesto líneas atrás. Cuando en un año no prescrito la sociedad, en ejecución de un negocio pactado en ejercicio prescrito incurría, por ejemplo, en determinados gastos, la Administración entendía que podía calificar como fraude de ley el negocio jurídico celebrado en el ejercicio prescrito. De las tres sentencias del TS de 2013 que compartían el criterio de la Administración ninguna era de fraude de ley pero es cierto que la tercera, la de 9 de diciembre, incorporaba una «llamada de atención» a la Administración al fallar en su contra señalando que la regularización que la misma había efectuado no era conforme a Derecho porque debía haber aplicado en su caso el mecanismo de Fraude de Ley. En nuestra opinión, tal sentencia, a pesar de contener pronunciamientos que apoyaban las sentencias de noviembre en la línea de permitir a la Administración comprobar la conformidad a Derecho de ejercicios prescritos, insinuaba ya que en materia de Fraude de Ley podía no ser conforme a Derecho la recalificación de los negocios efectuados en ejercicios prescritos.

Esa remota esperanza que surgía con la sentencia de 13 de noviembre de 2013 se ha visto satisfecha (mucho más allá de lo que era esperable) con la sentencia también del Alto Tribunal de 4 de julio de 2014.

Esta sentencia presenta ciertas peculiaridades, pero contiene un claro pronunciamiento en contra de la interpretación mantenida por las tres sentencias anteriores del mismo Tribunal en la materia (6 y 13 de noviembre y 9 de diciembre de 2013) respecto de las cuales solo contiene referencias a las dos primeras.



Entre las peculiaridades de la sentencia están las siguientes: i) realmente el caso enjuiciado era previo al art. 106 LGT por lo que no era necesario pronunciarse sobre las consecuencias para el caso de que tal normativa hubiera sido aplicable, por lo tanto contiene un pronunciamiento *obiter dicta*; ii) contradice claramente las tres sentencias recaídas con anterioridad (mencionando tan solo dos e ignorando la tercera cuando realmente es la que más le vincula por tratarse también de un supuesto de fraude de ley) y justificándose en otras anteriores que realmente no estaban tan relacionadas como las tres referidas, y iii) es una sentencia poco nítida o poco concluyente y ello aunque contiene pronunciamientos realmente claros y tajantes.

Así, el FJ 5.º, que la sentencia destina al tercer motivo de casación (es decir al del ámbito de la facultad de comprobación de la Administración respecto de la comprobación de ejercicios prescritos), es de comprensión difícil. En un primer momento da su criterio con toda claridad, después acude como claves a las sentencias del mismo Tribunal de fecha 2 de febrero y 9 de diciembre de 2012 y señala que la incógnita que dichas sentencias plantean queda resuelta en las de 6 y 14 de noviembre de 2013 (justamente dos de las mencionadas como sentencias del mismo Tribunal que siendo previas contenían una doctrina diferente) y así, partiendo de la normativa y la jurisprudencia llega exactamente a la conclusión contraria a la contenida en sus dos sentencias previas.

Nos permitimos reproducir algunos de los párrafos del mencionado FJ 5.º:

«Como dice la sentencia objeto de recurso, no es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los

datos consignados por el contribuyente en la declaración— liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con el 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.»

«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 art. 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 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.

La afirmación según la cual los preceptos interpretados (esencialmente el que aquí resulta aplicable, art. 23.5 de la LIS 43/1995) “carecerían de sentido” si no se consideraran en los términos propuestos por la Administración, no puede ser compartida.

Tal disposición obliga al contribuyente a “acreditar” la “procedencia y cuantía” de las bases imponibles que pretende compensarse.

A pesar del empeño del Abogado del Estado en sostener que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponible negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, la Sala de instancia entiende, con razón, 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") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.»

Y después de analizar la jurisprudencia previa concluye diciendo que *lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones (las realizadas en fraude de ley), 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 art. 23.5 de la LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.* Y cierra dicho fundamento señalando que *la tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación alguna la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos —y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza— 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.*

No puede ser más claro y rotundo el Tribunal en la exposición de su criterio.

IV. LA SITUACIÓN GENERADA: REFLEJO EN LAS RESOLUCIONES DEL TEAC DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2014

Como acaba de exponerse, la situación es, cuando menos, extraña. En un tema con una larga polémica a sus espaldas, con una enorme carga práctica tanto para la Administración como para los contribuyentes, con una gran visibilidad inclusive a nivel de inversores extranjeros para los cuales la seguridad jurídica de los países a los que dirigen su inversión es muy importante, parece poco deseable la actual situación.

Hace unos meses, cuando se conocieron las sentencias de 2013 del Tribunal Supremo, como antes decíamos, nadie pensó que hubiera vuelta atrás en el criterio del Tribunal, y todos consideramos que el Supremo estaba avalando, indirectamente y sin que ello constituyera un efecto expresamente buscado por nadie, la reforma que en este punto se

iba a pretender de la LGT. Sólo cabía cierta esperanza respecto de los casos en que lo que se pretendía era la calificación como fraude de ley de operaciones de ejercicios prescritos pero la sentencia que sobre ello había de pronunciarse y que todos esperábamos, la de 4 de julio de 2014, ha ido mucho más allá y a pesar de cierta falta de claridad en su argumentación que señalábamos, es rotunda en sus conclusiones (llegando a condenar en costas a la Administración recurrente) y «cambia el paso» en lo que ya parecía un tema cerrado.

Pues bien, en esta situación, el TEAC se ha enfrentado el pasado mes de septiembre a la necesidad de enjuiciar dos supuestos de presunto fraude de ley celebrados en ejercicios prescritos. Las alternativas parecían dos: acogerse a la doctrina de las sentencias del TS de 2013 y mantener el criterio de la Administración obviando la última de 4 de julio de 2014, o acogerse a esta última por considerar que era la última y, sobre todo que era la que de manera específica trataba un supuesto de fraude de ley.

El TEAC nos ha sorprendido con su razonamiento, aunque no con sus fallos. El mencionado Tribunal desestima la reclamación del contribuyente y considera que la Administración puede investigar si los actos o negocios jurídicos que realizados en ejercicios prescritos cuando se inicia la comprobación de otros posteriores, lo fueron en fraude de ley. Y decimos que sorprende el razonamiento porque lo que hace es:

i) Se defiende de la aplicación de la doctrina de los actos propios y considera que no es aplicable dicha doctrina consagrada en sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 y 6 de marzo de 2014. En parte era innecesario porque claramente no estamos ante un supuesto de actos propios o al menos no de actos propios expresos.

ii) Sin mencionar aquellas sentencias del 2013 del mismo Tribunal que le dan la razón, el TEAC directamente argumenta que, dado que la de julio de 2014 (claramente aplicable al caso enjuiciado por el TEAC) es un único precedente, y habida cuenta de que le consta que varias sentencias de la Audiencia Nacional en este tema (y que se pronuncian en la misma línea de apreciar y calificar como operaciones en fraude de ley operaciones de ejercicios prescritos cuando la comprobación que así los califica se realiza), están recurridas en casación ante el Tribunal Supremo, va a fallar en función de su propio criterio mantenido hasta el momento y que es darle la razón a la Administración afirmando su capacidad de comprobar la conformidad a Derecho de negocios realizados en ejercicios prescritos cuando la eficacia de estos afecta a otros que no lo están.

En muy escasas ocasiones esta autora se ha encontrado ante un supuesto en el que, conocido el criterio del Tribunal Supremo, aunque fuera a través de una única sentencia, el mismo ha sido inaplicado por el TEAC. En este caso sorprende además lo transparente del razonamiento: como solo hay una sentencia y la Administración tiene muchos asuntos similares en tribunales, se decide no aplicar el criterio que a la misma perjudica. No menciona, eso sí, que en parte es muy posible que lo haga porque la existencia de tres previas sentencias contradictorias con la cuarta dejan al TEAC, como a todos los que nos interesa este debate, un tanto inseguros de cuál va a ser la doctrina final del Supremo

V. LA MODIFICACIÓN NORMATIVA PROPUESTA

Inicialmente este tema se trataba sólo en el Anteproyecto de modificación parcial de la LGT, en concreto en los arts. 66 bis que directamente contenía una vulneración directa del plazo de prescripción adoptado en el art. 66 previo al señalar que *no prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al art. 115 de esta Ley*, estableciendo después dicho artículo que la Administración podrá comprobar cualesquiera circunstancias determinantes de la obligación tributaria *aun en el caso de que la misma afecte a períodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción (...) siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el art. 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito.* Y se cerraba la cuestión con el art. 106.5 también del mismo texto según el cual, cuando las magnitudes a compensar tienen su origen en un ejercicio prescrito resultarán de aplicación los medios de prueba generales en orden a probar que dichas magnitudes «resultan procedentes» así como su cuantía.

Dedicaba además el art. 115.2 a aclarar las potestades de revisión de ejercicios prescritos en materia de fraude de ley al señalar que *en el desarrollo de las facultades 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 este hubiera dado a los mismos y del ejercicio o período en el que la realizó.*

En parte la modificación se justificaba, al menos a nivel de la Exposición de Motivos, señalando que, al establecerse en el Anteproyecto de LIS la posibilidad de compensar las BINs sin límite en el tiempo (aunque con límite cuantitativo) era imprescindible alargar (*¿sine die?*) la facultad de comprobación o, lo que es lo mismo, permitir que las com-

probaciones de las BINs y en general los créditos tributarios de toda índole se realizaran en el momento de aplicación de los mismos por los contribuyentes.

En un segundo momento, dado que la modificación de la LGT se ha ralentizado y lo que sigue existiendo es el Anteproyecto, y en cambio la modificación de la LIS ha avanzado más rápido y ya existe un Proyecto tramitándose en las Cortes, y dada también, al menos en nuestra opinión la inseguridad generada con la STS de 4 de julio de 2014 ya comentada, lo que se ha hecho es avanzar esta cuestión sólo respecto de las BINs y además establecer un límite (más formal que efectivo) a la imprescriptibilidad.

Así, en el Proyecto de LIS el art. 26 incorpora un nuevo ap. 5 que en Anteproyecto no existía y que señala lo siguiente:

«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.»

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.»

Entendemos que el criterio incorporado en el artículo transcrito es el que previsiblemente se incorporará en la modificación de la LGT con carácter general (porque carece de todo sentido permitir la imprescriptibilidad como regla general y limitarla en relación con las BINs que, justamente, carecen de plazo máximo de compensación).

No podemos decir con certeza que el cambio de criterio operado en el TS sea la causa del cambio en la LIS, pero nos parece posible que así sea, dado que la rotundidad del TS al apreciar defectos tales como inseguridad jurídica y vulneración de la institución de la prescripción en el planteamiento de la Administra-

ción no se salvan sencillamente cambiando la Ley. Es de suponer que la Administración que ha elaborado los textos legales ahora en tramitación parlamentaria es consciente del problema y le preocupa la aprobación de una norma (o de un conjunto de las mismas) que según nuestro Alto Tribunal vulnera principios e instituciones básicas de nuestro ordenamiento (y de cualquier otro).

Es por ello que el Proyecto de LIS ha establecido una especie de triple plazo al efecto de la comprobación de BINs:

— El plazo de prescripción normal (4 años) del derecho a comprobar y liquidar el ejercicio en el que la BIN se genera.

— El plazo de 10 años para comprobar o investigar las BINs (realmente los seis años siguientes al plazo de prescripción ordinario). En este punto ha de destacarse que el art. 26.5 no aclara si es tan solo a efectos de su comprobación para ser aplicada en ejercicio no prescrito, o si tal plazo es no solo para comprobar sino también para liquidar. Creemos que lo que se pretende es el primer efecto, no el segundo, pero no lo aclara y creemos que debería hacerse. Tampoco aclaran ni la Exposición de Motivos ni la literalidad del artículo si es posible que en ese plazo de 10 años también el contribuyente pueda alterar sus declaraciones, lo cual, es previsible que no esté en la mente del legislador, por lo que se profundiza en la situación de discriminación entre la imprescriptibilidad (absoluta o relativa) de la facultad de comprobación de la Administración y la imposibilidad de rectificación del contribuyente afectado.

— A partir del décimo año se abre un período absoluto e indefinido durante el cual el contribuyente debe acreditar las BINs y debe acreditar *que resultan procedentes así como su cuantía*. La mención de *«que resulten procedentes* evidencia que se está pretendiendo resolver la polémica sobre la interpretación de la *«procedencia»* como origen o como conformidad a Derecho aclarando que durante ese plazo de duración indefinida el contribuyente tendrá que probar que las BINs se generaron conforme a Derecho. Pero también está abriendo nuevamente la polémica, porque si finalmente se mantiene esta redacción y se añade la interpretación de que *«resultar procedente»* es resultar conforme a Derecho,

se habrá consagrado un nuevo supuesto de imprescriptibilidad (no para liquidar sino para comprobar, pero que comportará efecto liquidador en ejercicios no prescritos) que no será pacífico en su aplicación práctica.

En nuestro ejercicio profesional siempre hemos mantenido que la *«imprescriptibilidad»* de ejercicios que inciden en la deuda tributaria de otros que no están prescritos carece de apoyo normativo, y hemos seguido y sufrido los vaivenes de la jurisprudencia comentada. Ahora también mantenemos que carece de justificación que se implante una solución a nivel normativo, si bien la misma ha sido ya aprobada en el Congreso.

Todos conocemos lo dilatado de los plazos cuando las cuestiones se plantean en Tribunales, conocemos también los múltiples cambios de criterio que tanto en el ámbito administrativo como en el contencioso se producen, y lo mutables que algunos criterios, que en su momento parecieron inmutables, se vuelven. Hacer entender a los contribuyentes que resulta respetuoso con sus derechos que la conformidad a Derecho de, por ejemplo, la deducibilidad de un gasto que se consignó en la base imponible puede ser revisada, también por ejemplo 25 años después de hacerlo, parece muy difícil

Estando a punto de superarse una polémica de largo recorrido en los tribunales, puede estar abriéndose otra en la que la Administración contará con la literalidad de una legislación ordinaria a su favor, pero sabiendo que es muy posible que sea acreedora de una nueva polémica otra vez de resultado incierto.

El hecho de que un ejercicio salga a ingresar o a devolver no debe ser óbice alguno para que el mismo sea objeto de comprobación durante idéntico plazo de prescripción. Es comprensible que la Administración en aras de una mayor eficacia pretenda comprobar las BINs (o en general los créditos tributarios) en el momento de hacerse efectivos los mismos y reducir la tributación de un ejercicio no prescrito, pero tal deseo (loable) de eficacia no puede conseguirse a cambio de una modificación normativa que afecta instituciones como las tantas veces mencionadas en las líneas precedentes: seguridad jurídica, prescripción y una clara equiparación de esta institución entre Administración y contribuyentes. ■

NOTAS

(1) La 7/2012 ya introdujo un supuesto de imprescriptibilidad de facto respecto de las rentas no declaradas correspondientes a bienes o derechos en el extranjero sobre los que no

se ha informado a Hacienda. En tal supuesto la presunción *iuris et de iure* establecida en el art. 39.2 Ley de IRPF 35/2006 por la que la tenencia de bienes no declarados se imputará al ejercicio más antiguo de entre los no prescritos comporta la consecuencia de

imprescriptibilidad mencionada si bien no lo configura como tal.

(2) De hecho era curioso el literal que empleaba porque parecía como si estuviera *«justificando»* un cambio de criterio que tenía claro que iba a producirse.