



Universidad Rey

**U** Juan Carlos **TESIS**  
**DOCTORAL**

**LA COMPROBACION DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL  
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

**JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ**

**Directores:**

**Dr. D. Luis María Cazorla Prieto**

**Dr. D. Pablo Chico de la Cámara**

**Madrid 2019**

## **ABREVIATURAS**

**AC: Audiencia Provincial**

**AEDAF: Asociación Española de Asesores Fiscales**

**AN: Audiencia Nacional**

**art.: Artículo**

**arts.: Artículos**

**AS: Jurisprudencia Tributaria (Social), referencia de jurisprudencia en Westlaw**

**BINs: Bases impositivas negativas**

**CC: Código Civil**

**CCom.: Código de Comercio**

**CE: Constitución Española**

**cfr.: confróntese, compárese**

**CP: Código Penal**

**CT: Carta tributaria**

**DGT: Dirección General de Tributos**

**Ed.: edición**

**ET: Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre**

**FJ: Fundamento jurídico**

**IEF: Instituto de Estudios Fiscales**

**IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

**IS: Impuesto sobre Sociedades**

**IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido**

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

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

**LDGC: Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes**

**LEC: Ley de Enjuiciamiento Civil**

**LECrIm: Ley de Enjuiciamiento Criminal**

**LGT: Ley General Tributaria**

**LISOS: Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, Real Decreto**

**Legislativo 5/2000, de 4 de agosto**

**LOPJ: Ley Orgánica del Poder Judicial 6/1985, de 1 de julio**

**LOTG: Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, 2/1979, de 3-10-1979**

**LRJS: Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social**

**LRJSP: Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público**

**LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades**

**núm.: número**

**pag.: página**

**pags.: páginas**

**QF: Quincena Fiscal**

**RAE: Diccionario de la Real Academia de la Lengua**

**rec.: Recurso**

**RC: Recurso de Casación**

**RCIL: Recurso de Casación en Interés de Ley**

**RCT: Revista de Contabilidad y Tributación**

**REDF: Revista Española de Derecho Financiero**

**RGGI: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el**

**Reglamento**

**General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de**

**desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos**

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

**RGRST: Reglamento General Sancionador Tributario, Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre**

**SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional**

**SSAP: Sentencias Audiencia Provincial**

**STC: Sentencia del Tribunal Constitucional**

**STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea**

**STS: Sentencia del Tribunal Supremo**

**TC: Tribunal Constitucional**

**TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central**

**TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea**

**TRLSC: Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital**

**TRLIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**

**TS: Tribunal Supremo**

**TSJ: Tribunal Superior de Justicia**

**UE: Unión Europea**

**vid.: véase**

**vol.: volumen**

# LA COMPROBACION DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

## PLANTEAMIENTO

### CAPÍTULO 1º: EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD.

I: LA PRESCRIPCIÓN EN LA ESFERA JURÍDICA. A):INTRODUCCIÓN.....	9
B): EL TIEMPO Y EL DERECHO <u>TRANSITORIO. LA LEY 42/2015, DE 5 DE OCTUBRE</u> .....	11
C): EL TIEMPO Y LA CONSTITUCIÓN. ....	17
D): EL TRANCURSO DEL TIEMPO EN EL DERECHO PENAL.	17
1.-La prescripción y la seguridad jurídica.	
2.- La interrupción de la prescripción: Polémica jurisprudencial entre la Sala Segunda del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional.	
3.- La doctrina del Tribunal Constitucional.	
4.- Los Acuerdos del Pleno no Jurisdiccional de la Sala Segunda del Tribunal Supremo.	
5.- Las últimas modificaciones de la prescripción: Ley 5/2010 de 22 de junio, de Reforma del Código Penal y el art. 73 de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, con vigencia desde 01/01/2015.	
E): EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN. DESLINDE CON OTROS INSTITUTOS JURÍDICOS.....	30
A) INTRODUCCIÓN	
B) CONSTRUCCIÓN DE LA FIGURA DE LA CADUCIDAD.....	35
C) DISTINCIÓN EN EL ÁMBITO CIVIL ENTRE PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD. ....	37
D) LA CADUCIDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO .....	39
II) LA PRESCRIPCION EN EL DERECHO PRIVADO.....	42
A) LA PRESCRIPCION EN EL DERECHO DEL TRABAJO .....	43
A.1) PLAZOS ORDINARIOS DE PRESCRIPCIÓN. INICIO DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN	
A.2) INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN	
A.3) PLAZOS ESPECIALES DE PRESCRIPCIÓN	

B) LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO MERCANTIL .....	46
C) LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD EN EL DERECHO PRIVADO .....	48
D) CADUCIDAD .....	53
E) LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD EN LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL .....	56
III) LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO PÚBLICO.....	57
A) LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO PENAL .....	58
B) LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO .....	62
C) INEXISTENCIA DE DIFERENCIA, POR NATURALEZA, ENTRE LOS ILÍCITOS PENALES Y ADMINISTRATIVOS .....	62
IV) ESPECIAL REFERENCIA A LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.....	65
A) INTRODUCCIÓN	
B) CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA DE INSPECCIÓN .....	73
C) LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	78
D) LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN .....	84
E) VALORACIÓN CONSTITUCIONAL .....	92
F) VALORACIÓN <b>CONSTITUCIONAL. LA</b> TENSION CON LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, SEGURIDAD JURÍDICA, CONFIANZA LEGÍTIMA, EFICACIA ADMINISTRATIVA, BUENA FE, ACTOS PROPIOS, JUSTICIA MATERIAL TRIBUTARIA, CAPACIDAD ECONÓMICA, DERECHO A LA PRUEBA .....	104
F.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD	
F.2. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA	
F.3. PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA	
F.4. PRINCIPIO DE EFICACIA ADMINISTRATIVA	
F.5. PRINCIPIO DE BUENA FE	
F.6. DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS	
F.7. PRINCIPIO DE JUSTICIA MATERIAL TRIBUTARIA	
F.8. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA	
F.9. PRINCIPIO DEL DERECHO A LA PRUEBA .....	154
CONCLUSIONES PROVISIONALES.....	155

## **CAPÍTULO 2º: OBJETO DE LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA**

<b>1. ALCANCE.....</b>	<b>167</b>
<b>A.1. CONCEPTO Y CONTENIDO: COMPENSACION DE PAGOS. . .</b>	<b>168</b>
<b>B) DELIMITACION NEGATIVA.....</b>	<b>177</b>
<b>B.1) DESARROLLO LEGISLATIVO Y JURISPRUDENCIAL .....</b>	<b>177</b>
<b>B.1.1) LEGISLATIVO</b>	
<b>b.1.1) Planteamiento</b>	
<b>b.1.2). Las consecuencias de los cambios introducidos por la</b>	
<b>LGT/2003 .....</b>	<b>183</b>
<b>B.2) EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL.....</b>	<b>193</b>
<b>B.2.a) A LA LUZ DE LA LEY 61/1978, DE 27 DE DICIEMBRE .....</b>	<b>193</b>
<b>B.2.b) DOCTRINA JURISPRUDENCIAL TRAS LA APROBACION DE LA</b>	
<b>LEY 43/1995 .....</b>	<b>198</b>
<b>B.2.c) LA REFORMA OPERADA POR LAS LEYES 34/2015 GENERAL</b>	
<b>TRIBUTARIA Y 27/2014 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ...</b>	<b>211</b>
<b>B.3. LA RETROACTIVIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION</b>	
<b>SURGIDAS DE LA LIS/2014 .....</b>	<b>221</b>
<b>C) DELIMITACIÓN POSITIVA .....</b>	<b>226</b>
<b>a) Examen de antecedentes en poder de la Administración. ....</b>	<b>226</b>
<b>b) Examen de datos presentados o requeridos al efecto. ....</b>	<b>231</b>
<b>c) Requerimientos a terceros .....</b>	<b>233</b>
<b>d) Los efectos preclusivos .....</b>	<b>237</b>
<b>d.1) Efectos preclusivos de las comprobaciones previas.....</b>	<b>240</b>
<b>2. LA POSIBILIDAD DE REVISAR EN INSPECCIÓN LO COMPROBADO EN</b>	
<b>SEDE DE GESTIÓN.....</b>	<b>241</b>
<b>A) CONCLUSIONES PROVISIONALES .....</b>	<b>250</b>

## **CAPÍTULO 3º: PROCEDIMIENTO**

<b>A) INICIACIÓN .....</b>	<b>267</b>
----------------------------	------------

a.1) Necesidad de que las bases negativas se hayan declarado.	
a.2) El plazo de diez años para iniciar el procedimiento de comprobación de «créditos fiscales» .....	268
<b>B) TRAMITACION .....</b>	<b>272</b>
b.1) Objeto de la prescripción: inicio e interrupción del plazo	
b.2) La prueba dentro del plazo decenal	
b.3) El artículo 67.3 de la LGT, dies a quo del plazo de prescripción	
b.4) Facultades administrativas de verificación una vez finalizado el plazo decenal	
b.5) Imposibilidad de rectificar la opción de la compensación de bases impositivas negativas una vez transcurrido el periodo voluntario de declaración. (arts. 119,3 y 4 de la LGT)	
<b>C) TERMINACION. ....</b>	<b>291</b>
<b>D) DISPOSICIONES TRANSITORIAS.....</b>	<b>292</b>
<b>CONCLUSIONES PROVISIONALES .....</b>	<b>293</b>
 <b><u>CAPÍTULO 4º: RÉGIMEN SANCIONADOR.</u></b>	
<b>A) TIPO DEL INJUSTO .....</b>	<b>294</b>
A.1. Elemento objetivo.	
1.2. Tipos infractores .....	297
1.2.1. Determinación o acreditación improcedente.	
1.2.2. La declaración incorrecta de renta neta, cantidades o cuotas a deducir o incentivos fiscales del periodo existiendo bases impositivas negativas pendientes de compensación.	
A.2º Elemento subjetivo .....	312
A.3. Sanción aplicable .....	317
A.3.1. Sanción por partidas a compensar o a deducir en la base imponible .....	317
A.3.2. Sanción del art. 195.1, segundo párrafo. ....	319
<b>B. CONCURRENCIA DE INFRACCIONES .....</b>	<b>322</b>
B.1. La concurrencia en las infracciones de los arts. 200 y 201 de la LGT	



por incumplimientos contables, registrales y de facturación

**B.2. Concurrencia con las infracciones de los arts. 193 y 194 por obtener o solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.**

**B.3. La infracción del art. 191 por dejar de ingresar. B.3.1.**

**Concurrencia de ambas infracciones en el mismo periodo.**

**B.3.2. La compensación improcedente de bases negativas. Deducción de la sanción por la conducta preparatoria.**

**B.3.3. Compensación de bases en fase de comprobación e infracción por dejar de ingresar u obtener indebidamente una devolución.**

**C. APLICACIÓN DE LA EXONERACIÓN POR INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA. .... 329**

**D. LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA. APLICACIÓN DEL ART. 179.3 DE LA LGT.....332**

**CONCLUSIONES SOBRE EL RÉGIMEN SANCIONADOR..... 335**

**CONCLUSIONES ..... 336**

**PROPUESTAS DE LEGE FERENDA ..... 346**

## **CAPÍTULO 1º: EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD.**

### **I: LA PRESCRIPCIÓN EN LA ESFERA JURÍDICA.**

#### **A): I) INTRODUCCIÓN**

Como pone de relieve el maestro Sáinz de Bujanda<sup>1</sup> la literatura jurídica se muestra unánime en el reconocimiento de la influencia que el tiempo ejerce en el proceso de formación de la obligación tributaria y, consiguientemente, en la determinación del momento en que ella debe reputarse nacida.

Esto explica que A.D. Giannini<sup>2</sup> afirme cuando escribe que "para la completa determinación legal del presupuesto es necesario precisar su existencia en el tiempo", o que Jarach<sup>3</sup> defienda que "las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer como consecuencia de ellos determinados tributos, no se delimita solo en el espacio, sino también en el tiempo".

Y es que el tiempo, como hecho natural que rige las relaciones de derecho, tiene una importancia esencial.

Castán Tobeñas<sup>4</sup> al referirse a esa incidencia, indica que su influencia, tan grande o variada, se manifiesta, por ejemplo:

a) En los términos o plazos fijados por la ley o la voluntad de los particulares para la adquisición o pérdida de los derechos (término inicial o

---

<sup>1</sup> Sáinz de Bujanda, F: "*Hacienda y Derecho IV*". Instituto de Estudios Políticos, Madrid, págs 358 y 359.

<sup>2</sup> Giannini, AD: "*Instituciones de Derecho Tributario*" (Trad. F. Sáinz de Bujanda) Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág 149.

<sup>3</sup> Jarach, D: "*Curso Superior de Derecho Tributario*". Buenos Aires, 1957. Vól. 1º, pág 219.

<sup>4</sup> Castan Tobeñas, J: "*Derecho Civil Español Común y Foral*". Tomo primero, volumen segundo. Editorial Reus, Madrid 1963, pág 828.

final), o para el ejercicio de los mismos o de las acciones, o para la adquisición de la capacidad (mayoría de edad, edades especiales).

b) En las instituciones de la usucapón y la prescripción extintiva, de que se tratará enseguida.

c) En la institución del tiempo inmemorial o prescripción inmemorial, que algunas legislaciones admiten como presunción de la legitimidad de un hecho que existe desde que se conserve la memoria.

d) En la preferencia que se concede, en algunos casos a las relaciones jurídicas por razón de su prioridad.

e) En la determinación de la legislación que por razón del tiempo les es aplicable (derecho transitorio o inter temporal), etc.

De esas manifestaciones es evidente que el tiempo determina el nacimiento o, en su caso, la extinción de los derechos, como sucede con la prescripción extintiva.

A la relación entre el Derecho y el tiempo se refiere la filósofo Bonifar<sup>5</sup> "el Derecho, se nos ha dicho como Dogma, rige en un tiempo y lugar determinados.

Ese tiempo normalmente es el momento en que se actualiza el hecho jurídico y, el lugar, es el que se fija, como ámbito de validez espacial de la norma. El Derecho positivo fue pensado para el aquí y el ahora, pero también para hacer prospecciones en el futuro y, aún más, para, excepcionalmente, actuar en el pasado. En efecto, en virtud de las ficciones normativas, el Derecho puede llegar a ser la tan anhelada máquina del tiempo, puesto que logra retrotraerse, retroactuar. Es capaz de modificar consecuencias que ya se dieron: volver las cosas al estado que guardaba, declarar inexistencias, nulidades, prescripciones o caducidades. Todo esto parece "normal" dentro del campo jurídico, aunque sea imposible en la realidad.

El tema de la retroactividad ha dado lugar a ríos de tinta cubriendo cientos de páginas de libros y revistas. Ha sido un tema recurrente para la doctrina y la jurisprudencia, se han hecho esfuerzos importantes para

---

<sup>5</sup> **Bonifar L.:** *"El Derecho y el Tiempo. Las relaciones jurídicas intergeneracionales"*. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho, N° 9 (Octubre de 1998) págs. 189-213. Alicante. Biblioteca virtual Miguel de Cervantes 2005

distinguir los derechos adquiridos de las expectativas de derecho. La retroactividad es, como decimos, excepcional en el mundo jurídico. Por regla general, el Derecho tiene naturaleza prospectiva. Fue creado para actuar en el futuro. Las hipótesis normativas contienen supuestos que, aunque puedan o no darse, tienen altas probabilidades de traducirse en hechos jurídicos. La pregunta que al respecto podemos formular es ¿hasta dónde debe llegar la prospección en el Derecho?".

**B): EL TIEMPO Y EL DERECHO [TRANSITORIO. LA LEY 42/2015, DE 5 DE OCTUBRE.](#)**

Conforme al art. 1.939 del Código Civil (en adelante CC), la prescripción comenzada antes de regir el Código se regirá por las leyes anteriores al mismo; pero, si desde que fuere puesto en observancia, transcurriese todo el tiempo exigido para la prescripción, surtirá esta su efecto, aunque por dichas Leyes anteriores se requiriese mayor lapso de tiempo. Este artículo contiene, como con palabras ya clásicas pone de relieve Díez Picazo<sup>6</sup>, claramente, una norma de derecho transitorio, cuyo asiento más adecuado acaso se encontrara entre las 13 disposiciones de esta naturaleza, que se insertan al final del texto del Código. Forma parte, pues, este art. 1.939 de las que han sido llamadas disposiciones transitorias especialísimas, calificativo que no parece demasiado acertado para él autor, pues su característica fundamental no es una mayor especialidad de la norma, sino pura y simplemente su carácter extravagante respecto de la sede sistemática del derecho transitorio del CC.

El problema que el art. 1.939 encara, es, como hemos dicho, un problema de derecho transitorio; a saber, determinar por qué legislación deben regirse las prescripciones que se encuentran en curso en el momento de producirse el cambio legislativo. ¿Se rigen por la ley antigua o por la ley nueva? ¿Cuál es el criterio que sirve para deslindar el ámbito intertemporal de aplicación de ambas legislaciones?

---

<sup>6</sup>Díez Picazo, L.: *"La prescripción en el Código Civil. Prescripción y Derecho Transitorio"*. Pág. 245 a 249. Bosch, Casa Editorial Urgel, 51 bis, Barcelona, 1964.

El comienzo de la prescripción para el citado autor resulta decisivo. La regla general en esta materia se encuentra constituida por el inciso primero del artículo en cuestión: "la prescripción comenzada antes de la publicación del Código se regirá por las leyes anteriores al mismo". "*A contrario sensu*" parece que puede afirmarse que la prescripción comenzada después de la publicación del CC se rige por las reglas contenidas en dicho Cuerpo legal. El momento decisivo para resolver los problemas de derecho transitorio es, por tanto, el momento del comienzo de la prescripción.

Parece que rige, de esta manera, un criterio de irretroactividad, puesto que la ley nueva no se aplica, en vía de principio, a las prescripciones que se encontraban en curso bajo el imperio de la legislación anterior. Esta irretroactividad, sin embargo, no es absoluta. Más bien cabría hablar aquí de una mínima retroactividad. Porque debe observarse que, al ordenar el Código, según la interpretación que deduce del texto del art. 1.939 entendido "*a contrario sensu*", que se rijan por la nueva ley las prescripciones que comiencen cuando ella se encuentra ya en vigor, está permitiendo que prescriban conforme a la ley nueva los derechos nacidos según la legislación anterior de hechos realizados bajo su régimen. El momento decisivo no es, pues, como acaso podría parecer lógico, el momento de nacimiento del derecho, sino el momento del comienzo de la prescripción.

El art. 1.939 cobra, de esta manera, un carácter efectivamente especial frente a la disposición transitoria primera, que ordena que los derechos nacidos antes de comenzar a regir el CC se rijan por la legislación anterior. El art. 1.939 significa así, como antes decía, la puesta en marcha de una cierta retroactividad, si bien sea una retroactividad de grado mínimo, pues la ley nueva se aplica a los derechos nacidos bajo el imperio de la ley antigua.

Y modificando, en cierta manera, el principio general, que es, como hemos dicho, que la prescripción se rige por aquella ley que estaba vigente el momento en que la prescripción comenzó, el inciso segundo del art. 1.939 establece una regla especial. Conforme a ella, si desde la entrada en vigor del CC transcurre todo el tiempo que dicho Código exige para la prescripción, esta surte sus efectos, aunque las leyes anteriores exigiesen un mayor lapso de tiempo.

La razón habría que encontrarla, según aquel, en que no es lógico, ni justo, que la condición del titular de un derecho, cuya prescripción ha comenzado ya, sea mejor que la de aquel que la prescripción no ha comenzado todavía, favoreciendo al primero con un plazo más largo. A su juicio el inciso segundo del art. 1.939 no es más que una consecuencia del hecho de haber establecido el inciso primero como criterio general el momento de comienzo de la prescripción, en lugar del criterio de momento de nacimiento del derecho. El inciso segundo, como antes apuntaba, no hace otra cosa que autorizar un nuevo comienzo de la prescripción bajo el comienzo de la ley nueva.

La última reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante LEC), concretada esta vez en la Ley 42/2015, de 5 de octubre, en vigor desde el día 7 de octubre de 2015, ha traído entre sus novedades la modificación del art. 1964.2 del CC, que establece una reducción significativa del plazo de prescripción de las acciones personales sin plazo especial señalado, pasando de 15 a 5 años.

La reforma se manifestaba en el proyecto de ley que era a su vez consecuencia de la 2ª oportunidad, publicada en el BOE de 28 de febrero de 2015, con la que se pretendía evitar la muerte civil permanente a los deudores afectados por la profunda crisis sufrida recientemente en este país, y en ella se engloba la finalidad de este acortamiento del plazo de prescripción previsto en el art. 1964 del CC, que pasa de 15 años a cinco, y se unía una nueva regulación de la interrupción en las obligaciones reguladas en el citado artículo, que finalmente no fructificó.

Se trataba de evitar, como reseña Montserrat la insolvencia vitalicia de los afectados sobre todo por la crisis, en lo referente al impago del préstamo hipotecario, pudiendo esa ley de 2ª oportunidad haber intentado solucionar los problemas con otras medidas, como la dación en pago, o adquisición del bien por el acreedor por la deuda debida, o el valor de tasación, pues al fin al cabo en la práctica la tasación del inmueble a efectos de subasta es impuesta directamente o indirectamente por la entidad

---

<sup>7</sup>Montserrat Molina, P.E.: *"La reforma de la prescripción en el Código Civil. Una visión crítica"*. Actualidad Civil, 25 de noviembre de 2015, Editorial La Ley, 7676/2015, Págs 1,2 y 8 de 15.

financiera, pero unido a ello se ha producido una especie de acortamiento de los plazos de prescripción.

No olvidar que el instituto de la prescripción es en sí mismo contrario a la justicia material, pues supone la extinción de la deuda por el transcurso del tiempo sin ser reclamada, el único fundamento es la presunción de abandono de su titular y la seguridad jurídica del tráfico mercantil, sobre todo en lo referente a la situación de apariencia que se ha creado y puede afectar a terceros que quieran relacionarse con el deudor, o a fiadores, avalistas, etc.

Lo cierto es que la reforma sí acorta el plazo de las acciones personales que no tengan plazo especial que prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación y no de quince, como regía antes, lo que parece correcto, pues era un plazo excesivo y sobre todo, por la homologación a las legislaciones europeas de nuestro entorno.

La Disposición Final Primera afecta al art. 1964 del CC, que queda redactado, tras la citada ley, de la siguiente manera:

"1.- La acción hipotecaria prescribe a los veinte años.

2.- Las acciones personales que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. En las obligaciones continuadas de hacer o no hacer, el plazo comenzará cada vez que se incumplan."

Esta reforma, que entra en vigor, al día siguiente al de su publicación en el BOE supone la primera actualización del régimen de prescripción contenida en nuestro CC que ha permanecido inalterable desde su publicación.

A partir de los trabajos de la Comisión General de Codificación, se acorta el plazo general de las acciones personales del art. 1964, estableciendo un plazo general de cinco años, cuestión de una gran importancia en la vida jurídica y económica de los ciudadanos.

La finalidad de esta reforma, según se indica en el propio preámbulo, es obtener equilibrio entre los intereses del acreedor en la conservación de su pretensión y la necesidad de asegurar un plazo máximo.

El art. 1964 CC pasa a dividirse en dos párrafos, el primero de los cuáles reproduce sin cambios el término actual de veinte años para la prescripción de la acción hipotecaria, siendo el nuevo párrafo segundo el que

acoge el cambio sustantivo más llamativo, pero previsible: el acortamiento del plazo general de prescripción de las acciones personales que no tengan señalado término especial hasta un tercio de su duración actual, situándose en cinco años frente a los quince que han regido durante ciento veinte años.

Como es obvio, esta medida favorece al deudor y perjudica al acreedor, si bien no creo que sorprenda a nadie, ni tampoco que se pueda compartir una crítica de fondo contra ella, aisladamente considerada. Hace mucho tiempo que se viene denunciando lo excesivo del término de quince años para la prescripción de las obligaciones contractuales a las que se aplica, así como la incoherencia entre la gran amplitud de este plazo y, por ejemplo, la cortedad del año que se otorga al perjudicado por los daños resarcibles en el ámbito de la responsabilidad extra contractual del art. 1902 CC y más teniendo en cuenta que ésta no obedece a ninguna relación contractual, sino generalmente a un acontecimiento inesperado o siniestro, que por lo imprevisible generalmente no suele estar preparado jurídicamente el que lo sufre como titular de la acción.

Cinco años no puede considerarse como un plazo breve sino, a lo sumo, medio. Parece un término razonable para que un acreedor atento adopte las medidas necesarias para exigir su derecho y, sobre todo, no puede considerarse lesivo cuando el cómputo del plazo se acompaña del beneficio de la interrupción de la prescripción con su característico reinicio del cómputo del plazo incluso por reclamaciones extrajudiciales del acreedor o, cuando, en su caso, se lo adereza con la definición de supuestos claros de suspensión del cómputo del tiempo.

Además coincide, recordamos, con el plazo de caducidad para el ejercicio de la llamada acción ejecutiva regulada en el art. 518 de la LEC y no tiene mucho sentido que una cantidad ya reconocida en sentencia u otro título, debamos presentar demanda ejecutiva en cinco años, y continuara éste plazo de 15 años, tan amplio.

Pero sobre todo es una homologación con los derechos de nuestro entorno, pues era el plazo de prescripción más amplio que existía para este tipo de obligaciones, así coincide con el entorno europeo, en Derecho francés también tiene este término de duración para la extinción de este tipo de acciones.



En cuanto al régimen transitorio , debemos ahora analizar cómo afectará esta reforma a las acciones personales regidas por art. 1964 del CC antes de la entrada en vigor, solución que nos da la Disposición transitoria quinta de la citada Ley, que remite al art. 1939 del mismo, que recordemos, era referido para la propia entrada en vigor de dicho Cuerpo legal.. En cuanto al régimen transitorio se permite la aplicación a las acciones personales nacidas antes de la entrada en vigor de esta Ley, de un régimen también más equilibrado, surtiendo efecto el nuevo plazo de cinco años. La Disposición transitoria quinta establece expresamente que el tiempo de prescripción de las acciones personales que no tengan señalado término especial de prescripción, nacidas antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se regirá por lo dispuesto en el art. 1939 del CC. A este precepto y sus párrafos primero y segundo ya nos hemos referido y en base al cual, dejando a un lado el supuesto relativo a aquellas obligaciones que nazcan después de su entrada en vigor , que naturalmente se regirán por el nuevo plazo de cinco años, la cuestión se centra en las nacidas con anterioridad, y ahí cabría deducir dos situaciones: Las nacidas con anterioridad, cuyo plazo de quince años prescribe dentro del plazo de cinco años de la entrada en vigor de la reforma que se regirá por el anterior plazo, es decir el de quince años. Y las que el plazo de quince años vence pasados los cinco años desde la entrada en vigor de esta reforma, que vencerán a los cinco años de la entrada en vigor de la reforma, viendo por tanto reducido su plazo de prescripción.

En otras palabras, siguiendo a Nandín Vila<sup>8</sup>, si a fecha de 7 de octubre de 2015 resta aún un plazo superior a 5 años para que se consume la prescripción nacida con la anterior redacción del art. 1964.2.º del CC tal plazo se acortará necesariamente en cinco años, al 7 de octubre de 2020. Por el contrario, en nada afectará, si al tiempo de entrada en vigor de la reforma el plazo restante es ya inferior a cinco años, pues este se mantendrá conforme a lo previsto en la anterior normativa.

---

<sup>8</sup>Nandín Vila, S. : *"Nuevo plazo de prescripción de los órdenes de restauración de la legalidad urbanística tras la modificación del art. 1964 del Código Civil operada por la ley 42/2015, del 5 de octubre, de reforma de la Ley de Enjuiciamiento Civil"*. El Consultor de los Ayuntamientos, nº18, Sección Opinión / Colaboraciones, quincena del 30 de septiembre al 14 de octubre, 2016. Ref. 2051/2016, pág. 2051. Editorial Wolters Kluwer.

Todo ello sin perjuicio de la interrupción de la prescripción, que en caso de producirse a partir de la entrada en vigor entendemos que se volverá a computar el plazo de cinco años instaurado en esta reforma y no el de quince años aunque nacieran antes de la entrada en vigor de la misma, opinión sustentada por Montserrat Molina, que compartimos.

### **C): EL TIEMPO Y LA CONSTITUCIÓN.**

Nuestro texto fundamental refleja asimismo esa influencia del tiempo en determinados arts., así en el 17.2 "La detención preventiva no podrá durar más del tiempo estrictamente necesario para la realización de las averiguaciones tendentes al esclarecimiento de los hechos, y, en todo caso, en el plazo máximo de 72 horas el detenido deberá ser puesto a disposición de la autoridad judicial" precepto que ha de ser puesto en relación con los arts. 1, 9, 24, y 55 de la C.E.. En concreto, el 55.2 autoriza que la detención gubernativa puede ampliarse más de las 72 horas, constituyendo una excepción al límite general previsto en el art. 17.2. De hecho esta posibilidad es la que se configura como la "suspensión" del derecho reconocido en este artículo.

También debemos reseñar el art. 169, cuando establece que "no podrá iniciarse la reforma constitucional en tiempo de guerra o de vigencia de alguno de los estados previstos en el art. 116", es decir, a los previstos en el apartado uno de dicho artículo, alarma, de excepción y de sitio.

### **D): EL TRANCURSO DEL TIEMPO EN EL DERECHO PENAL.**

Al Estado se atribuye el *ius puniendi* como titular del derecho para garantizar la convivencia social, a través del establecimiento de la pena, que es a la postre la representación de ese poder represivo.

Ese poder tiene su origen en el conocimiento por parte de aquél de la "notitia criminis" que podría venir articulada a través de un atestado policial, supuesto más frecuente, la denuncia y la querrela. En todo caso esos instrumentos no generan *per se* el proceso penal, pues es el Juez el que, tras

su estudio, decide la iniciación del correspondiente proceso penal. Así se establece en la LECRIM, en el artículo 269 en lo que respecta a la denuncia y 312 en lo que afecta a la querrela.

### **1.- La prescripción y la seguridad jurídica.**

No hay duda alguna que el fundamento de la prescripción penal la encontramos en la seguridad jurídica, artículo 9.3 de la CE, pues no es posible mantener permanentemente los procesos ante los tribunales.

Y ello para ambas partes del proceso: para el denunciante, en orden a obtener, aunque haya pasado mucho tiempo, pruebas del delito; para el denunciado o querrellado, para recabar datos de su inocencia. De aquí que al Estado le interese poner un límite para la persecución de los delitos, en aras a hacer efectiva la convivencia social y la seguridad jurídica. Con toda claridad lo expone así la sentencia 63/2005, del Tribunal Constitucional, de 14 de marzo, RTC 2005/63, FJ 4:

*"Pues bien, dejando de lado otras explicaciones más complejas, salta a la vista que lo que el establecimiento de un plazo temporal para que el Estado pueda proceder a perseguir los delitos persigue a su vez es que no se produzca una latencia sine die de la amenaza penal que genere inseguridad en los ciudadanos respecto del calendario de exigencia de responsabilidad por hechos cometidos en un pasado más o menos remoto; o, dicho en nuestras propias palabras, el plazo de prescripción "toma en consideración la función de la pena y la situación del presunto inculpado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal" (STC 157/1990, de 18 de octubre [RTC 1990, 157], FJ 3). De manera que lo que la existencia de la prescripción del delito supone es que éste tiene un plazo de vida, pasado el cual se extingue toda posibilidad de exigir responsabilidades por razón de su comisión. Pero también obedece a la propia esencia de la amenaza penal, que requiere ser actuada en forma seria, rápida y eficaz, a fin de lograr satisfacer las finalidades de prevención*

*general y de prevención especial que se le atribuyen. Para lograr esa inmediatez no basta con la prohibición de dilaciones indebidas en el procedimiento sino que el legislador penal ha acudido a un instrumento más conminatorio, por el que se constriñe a los órganos judiciales a iniciar el procedimiento dentro de un término previa y legalmente acotado o a olvidarlo para siempre.*

*Los plazos de prescripción responden pues, esencialmente, a un deseo de aproximación del momento de la comisión del delito al momento de imposición de la pena legalmente prevista, dado que sólo así pueden satisfacerse adecuada y eficazmente las finalidades anteriormente mencionadas. Ni que decir tiene que ese deseo conlleva una incitación a los órganos judiciales y a los acusadores públicos y privados a actuar diligentemente a fin de no demorar el inicio de la persecución penal. La diligencia del Juez y de la parte acusadora es también, por consiguiente, una de las finalidades que con carácter inmediato persigue la prescripción penal, en el entendimiento de que toda negligencia de uno y otra conduce a favorecer al supuesto delincuente con la eventual impunidad de su conducta."*

## **2.- La interrupción de la prescripción: Polémica jurisprudencial entre la Sala Segunda del Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional.**

El art. 132.2 CP, en la redacción dada por la Ley 10/1995, de 23 de noviembre, establecía "que la prescripción se interrumpe, quedando sin efecto el tiempo transcurrido hasta ese momento, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable". La Jurisprudencia mostró sus reparos a esta expresión, como comenta Martínez Pardo<sup>9</sup>, entre otras en la STS 855/1999, de 16 de julio, RC 2276/1998, FJ Unico (RJ 1999/6501) en la que se calificaba de "desafortunada frase empleada por el anterior Código Penal y mantenida por el legislador de 1995", crítica mantenida en la STS 879/2002, de 17 de mayo, RC 2837/2000, FJ4 (RJ 2002/6389) que afirma "que es cierto que la

<sup>9</sup> Martínez Pardo, V.J. "La prescripción del delito". Revista Internáutica de práctica jurídica nº27/2011, Pags. 125-142.

determinación del momento interruptivo...constituye una cuestión polémica por la defectuosa técnica de la expresión legal ... técnica defectuosa no subsanada" y en la STS 1559/2003, de 19 de noviembre, RC 577/2002, FJ1 (RJ 2003/9246) que declara que "en el Código Penal de 1995, a diferencia de otros Códigos penales no establece -como sería preferible desde la perspectiva de la seguridad jurídica- qué actos procesales concretos determinan dicha paralización..."

Y la polémica a la que hacemos referencia se había tenido lugar entre ambos tribunales en orden a entender cuándo propiamente se ha producido un proceso penal respecto de un delincuente.

La Sala Segunda había venido considerando que este momento era el de la interposición de la denuncia o querrela conforme al artículo 132 reseñado. Así, en la STS de 2 de febrero de 2004, RC 554/2003, FJ 2 (RJ 2004/2112) se afirma literalmente:

*"La Jurisprudencia mayoritaria de esta Sala (ver, entre otras, SSTS 147 [ RJ 2003, 994] , 162 [ RJ 2003, 2046] o 298/03 [ RJ 2003, 2263] , y los numerosos precedentes citados en las mismas) se ha manifestado en el sentido de que la querrela o la denuncia forma ya parte del procedimiento y por ello su presentación es suficiente para producir la interrupción de la prescripción. Así, la sentencia citada en segundo lugar expone que la fecha que ha de tenerse en cuenta para computar el momento en que el procedimiento se dirige contra el culpable es la de la presentación de la denuncia o querrela (o ampliación de ésta), más exactamente, la de su asiento en el Registro General, puesto que es la que permite con mayor seguridad establecer el «dies a quo» al margen de la mayor o menor diligencia del Juzgado. Esta es la línea de la Jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo. Así la STS 492/01 (RJ 2001, 1963) , con cita de las precedentes, entre otras, 04/06 (RJ 1997, 5239) y 30/12/97 (RJ 1997, 9003) , 09 (RJ 1999, 5935) , 16 (RJ 1999, 6501) y 26/07/99 (RJ 1999, 6685) , o 06/11/00 (RJ 2000, 9271) , señala que «la denuncia y la querrela*

*con que pueden iniciarse los procesos penales forman parte del procedimiento. Si en las mismas aparecen ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria, para tal interrupción, resolución judicial alguna de admisión a trámite», añadiendo que lo que pueda ocurrir después de la interrupción, «aunque se trate de una dilación importante en la diligencia de recibir declaración al imputado, no puede servir para que esa interrupción anterior quede sin su eficacia propia». Basta que la declaración de voluntad o de conocimiento del denunciante o querellante fehacientemente se incorpore al registro público judicial para entender que ya existe una actividad penal relevante frente a una persona."*

En idéntico sentido, la STS de 4 de junio de 1997, RC 1856/1996, FJ 1 (RJ 1997/5239), cuando señala que:

*"La prescripción del delito se interrumpe por la sumisión a procedimiento penal de los hechos integrantes del mismo, y por tanto, por la presentación de querrela o denuncia en que se de cuenta de los hechos, y se interese la persecución de ellos como integrantes del delito."y "No es exigible por tanto, para la interrupción de la prescripción una resolución por la que se acuerda, mediante procesamiento, o inculpación, la imputación a una persona del hecho delictivo que se imputa."*

### **3.- La doctrina del Tribunal Constitucional.**

Este órgano en un primer momento había declarado que la prescripción era una cuestión de mera legalidad por la que su enjuiciamiento no le

correspondía. Así lo declaraba la Sentencia 63/2005, de 14 de marzo, RTC 2005/63 en su FJ2<sup>10</sup>.

Sin embargo, esa doctrina se modifica en la Sentencia citada, como deriva expresamente del citado Fundamento Jurídico 11<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> "Como recordábamos, entre otras, en la STC 63/2001, de 17 de marzo ( RTC 2001, 63) , F. 7, «la apreciación en cada caso concreto de la concurrencia o no de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad criminal es una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los Tribunales ordinarios y que carece, por su propio contenido, de relevancia constitucional» (en el mismo sentido: SSTC 152/1987, de 7 de octubre [ RTC 1987, 152] , 255/1988, de 21 de diciembre [RTC 1988, 255] , 194/1990, de 29 de noviembre [ RTC 1990, 194] , 12/1991, de 28 de enero [ RTC 1991, 12] , 223/1991, de 25 de noviembre [ RTC 1991, 223] , 150/1993, de 3 de mayo [ RTC 1993, 150] , 381/1993, de 20 de diciembre [ RTC 1993, 381] , y 116/1997, de 23 de junio [ RTC 1997, 116] ). Pero como también decíamos en ese mismo lugar, esta afirmación no puede, sin embargo, interpretarse «en el sentido de que cualquiera que sea la resolución judicial que en un proceso penal se adopte en materia de prescripción penal, la misma sería irrevisable a través del recurso de amparo por razón de la materia a que se refiere», sino que, por el contrario, ha de concluirse que la aplicación de dicho instituto en el caso concreto «puede ser objeto de examen constitucional en sede de amparo» (en el mismo sentido: SSTC 64/2001 [ RTC 2001, 64] , 65/2001 [ RTC 2001, 65] , 66/2001 [ RTC 2001, 66] , 68/2001 [ RTC 2001, 68] , 69/2001 [ RTC 2001, 69] y 70/2001 [ RTC 2001, 70] , todas ellas de 17 de marzo).

<sup>11</sup> "Esa posibilidad de revisión de la decisión judicial relativa a la prescripción que se afirmaba en la Sentencia del Pleno acabada de citar, y en las que la siguen, ciertamente contrasta con la postura anteriormente mantenida por este Tribunal en el sentido de declarar el carácter no revisable de las resoluciones de este tipo (entre otras, SSTC 152/1987, de 7 de octubre [ RTC 1987, 152] , F. 3; 255/1988, de 21 de diciembre [ RTC 1988, 255] , F. 2; 73/1989, de 20 de abril [ RTC 1989, 73] , F. 2; 83/1989, de 10 de mayo [ RTC 1989, 83] , F. 2; 157/1990, de 18 de octubre [ RTC 1990, 157] , F. 5; 194/1990, de 29 de noviembre [ RTC 1990, 194] , F. 7; 12/1991, de 28 de enero [ RTC 1991, 12] , F. 2; 196/1991, de 17 de octubre [ RTC 1991, 196] , F. 2; 223/1991, de 25 de noviembre [ RTC 1991, 223] , F. 2; 150/1993, de 3 de mayo [ RTC 1993, 150] , F. 3; 381/1993, de 20 de diciembre [ RTC 1993, 381] , F. 1; y 116/1997, de 23 de junio [ RTC 1997, 116] , F. 1), viniendo a demostrar la creciente sustantividad que el instituto de la prescripción penal ha ido cobrando en nuestra jurisprudencia en la línea marcada en las SSTC 83/1989, de 10 de mayo ( RTC 1989, 83) (F. 2), y 157/1990, de 18 de octubre ( RTC 1990, 157) (F. 2). Así, en el fundamento jurídico tercero de esta última resolución -dictada a raíz del planteamiento de dos cuestiones de inconstitucionalidad relativas al art. 114.2

**La Sentencia 63/2005 analiza un caso en el que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria había interpuesto, antes del vencimiento del plazo de prescripción, una querrela contra dos personas (el 8 de febrero de 2000) a las que acusaba de un delito de alzamiento de bienes, que no fue admitida a trámite casi dos años después de su presentación (30 de marzo de 1998).**

**La Sentencia, en su FJ6 considera que no es razonable una interpretación del artículo 132.2 del CP que llegue a la conclusión de que basta con la presentación de una denuncia o querrela para interrumpir el plazo de prescripción legalmente establecido, sin necesidad de que medie al respecto intervención judicial alguna. Rechaza la interpretación de la Audiencia Provincial de Orense, Sección Primera, afirmando la necesidad de un acto de "interposición judicial" para considerar que ha existido interrupción de la prescripción.**

**En el Fundamento Jurídico 7 de la Sentencia, el Tribunal Constitucional añade:**

---

*del Código Penal de 1973 ( RCL 1973, 2255) — ya señalábamos que «la prescripción penal, institución de larga tradición histórica y generalmente aceptada, supone una autolimitación o renuncia del Estado al ius puniendi por el transcurso del tiempo, que encuentra también fundamentos en principios y valores constitucionales, pues toma en consideración la función de la pena y la situación del presunto inculpado, su derecho a que no se dilate indebidamente la situación que supone la virtual amenaza de una sanción penal»; a lo que añadíamos que dicho instituto «en general, encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica», si bien, por tratarse de una institución de libre configuración legal, no cabe concluir que su establecimiento suponga una merma del derecho de acción de los acusadores ( STEDH de 22 de octubre de 1996 [ TEDH 1996, 47] , caso Stubbings , § 46 y ss.), ni que las peculiaridades del régimen jurídico que el legislador decida adoptar —delitos a los que se refiere, plazos de prescripción, momento inicial de cómputo del plazo o causas de interrupción del mismo— afecten, en sí mismas consideradas, a derecho fundamental alguno de los acusados.*



*"Planteada la cuestión en los indicados términos se hace evidente la irrazonabilidad a que se ve abocada la interpretación jurisprudencia de la expresión legal "cuando el procedimiento se dirija contra el culpable" anteriormente expuesta, ya que demuestra cómo, llevada a sus últimos extremos, conduce a tener que reconocer el efecto interruptivo de la prescripción de aquellas querellas y denuncias (incluso anónimas) que, presentadas dentro del plazo de prescripción, se hayan visto posteriormente olvidadas durante años (consciente o negligentemente) por sus propios impulsores o por lo órganos judiciales, haciendo así ilusorios los plazos de prescripción legalmente establecidos, cuya verdadera esencia, como hemos dicho, no es de carácter procesal sino material, al afectar los mismos a derechos fundamentales constitucionalmente protegidos, venir imbricados en la teoría de los fines de la pena y cumplir, entre otras funciones, la de garantizar la seguridad jurídica del justiciable que no puede ser sometido a un proceso penal más allá de un tiempo razonable.*

*El carácter ilusorio del plazo de prescripción legalmente establecido resultaría, en efecto, evidente, en este caso de admitirse la interpretación seguida por el "tribunal ad quem, toda vez que, conforme a la misma, no habiéndose discutido en ningún momento que la querella presentada por la Agencia Tributaria hubiese sido formulada en tiempo todavía hábil para ello, dicha presentación tendría la virtualidad de abrir un nuevo plazo de prescripción por tiempo de otros cinco años, dentro del cual el órgano judicial podría resolver acerca de su admisión o inadmisión a trámite. La misma insatisfacción que provoca semejante conclusión pone de manifiesto no sólo su carácter de interpretación restrictiva contra reo, sino, esencialmente, su condición de interpretación incompatible con el fundamento y fines del instituto de la prescripción penal."*

**En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Constitucional 29/2009, de 20 de febrero (RTC 2008/29), en el conocido caso Kio. En el caso que nos ocupa el plazo prescriptivo concluía el 7 de enero de 1993. El día anterior se presentó en el Juzgado de guardia un**

escrito que se autocalificaba de querrela, sin poder especial para formularla favor del Procurador firmante y sin firma de quienes figuraban como querellantes, escrito éste que se remitió al día siguiente al Juzgado Decano para su reparto, que recayó en el Juzgado de Instrucción núm. 18 de Madrid; que este Juzgado dictó el día 20 de enero un Auto de incoación de diligencias previas que, en su único razonamiento jurídico y en su parte dispositiva, estableció que la incoación de referencia se hacía "a los únicos fines registrales y de control procesal" y que al propio tiempo, esta vez sólo en la parte dispositiva, dispuso la ratificación del querellante y que "por su resultado" se acordaría; que la ratificación, que afectaba a las tres personas nominadas como querellantes en el tan repetido escrito, se produjo los días 9 de marzo, 20 de abril y 26 de julio siguientes y que el día 22 de noviembre de 1993, diez meses y quince días después del día en que finalizó el plazo de prescripción, el juzgado dictó Auto de admisión de la querrela.

El Constitucional, en su Sentencia, FJ13, considera que la interpretación del Tribunal Supremo relativa a que la mera recepción del escrito presentado el día 6 de enero de 1993 significaba que "el procedimiento se dirigía contra el culpable" constituye una interpretación lesiva del derecho fundamental de los recurrentes a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) en cuanto insuficientemente respetuosa del derecho a la libertad (art. 17.1 CE) que estaba en el trasfondo de la decisión.

En definitiva, que la prescripción no se interrumpía con la simple presentación de la querrela.

Para el Tribunal el momento interruptivo de la prescripción es el de iniciación del proceso penal stricto sensu contra los acusados.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Así lo señala expresamente en su FJ 10º: "Continuando el análisis constitucional anunciado debe repararse en que, a diferencia de la STC 6/2005 ( RTC 2005, 63) , no se trata aquí de dilucidar si la presentación de una querrela que sólo mucho después es admitida a trámite puede entenderse,

---

desde la perspectiva del art. 24.1 CE ( RCL 1978, 2836) en su relación con el art. 17.1 CE, como un acto de dirección de procedimiento penal contra quien en la misma figure como imputado. Como ya se ha detallado, es el que ahora abordamos un supuesto diferente, en el cual lo que se produce el último día de la finalización del plazo prescriptivo es la presentación de un escrito que no reunía los requisitos de una querrela, pero en el que quienes figuraban como autores trasladaban a un órgano judicial, a través de un mandatario, una notitia criminis ; escrito éste cuya autenticidad no fue corroborada hasta más de seis meses después de su presentación, que no dio lugar a un Auto de admisión hasta pasados cuatro meses más y que inclusive sólo tuvo un acto de interposición judicial «a los únicos fines registrales y de control procesal» —el Auto del Juzgado de Instrucción de 20 de enero de 1993, cuyo encabezamiento reza textualmente «auto de incoación de previas»— trece días después al del vencimiento del plazo de prescripción. La propia Sentencia recurrida del Tribunal Supremo (F. 1, punto 9) afirma la diferencia de este supuesto, que cataloga de «querrela defectuosa», de **aquellos** en los cuales lo que se discute es la eficacia interruptiva de la presentación de una querrela.

Pues bien. Fácilmente puede comprenderse después de lo dicho que las características de este caso hacen que no sea fácil afirmar la razonabilidad de su subsunción como supuesto de «dirección del procedimiento contra el culpable». Desde parámetros semánticos la mera recepción de lo que el comunicante califica como notitia criminis no tiende a entenderse como la iniciación de un procedimiento —es decir, como la existencia ya de un procedimiento en su etapa inicial—, sino simplemente como un acontecimiento que puede generar un procedimiento. Es significativo al respecto que la Sentencia en este punto recurrida afirme, no tanto que el proceso penal se había iniciado ya con la mera presentación de la querrela, sino todo lo contrario. Expresiones de la Sentencia aquí recurrida, como las transcritas en el F. precedente en el sentido de que el traslado al Tribunal de la notitia criminis «debió obligarle a actuar al tratarse de delito perseguible de oficio» y de que el propio Juzgado de Guardia ante el que se produjo la presentación, «de haber sido precisa la práctica de alguna diligencia urgente, que no admitiera demora la debió practicar ... pero ése no fue el caso», revelan bien a las claras que en la propia Sentencia impugnada late el reconocimiento de que el procedimiento no se había iniciado en el referido Juzgado de Guardia, aunque sí lo habría sido de haberse convertido en realidad, y no haber quedado en simples hipótesis, las actuaciones judiciales propiamente dichas, esto es, las adoptadas con interposición del juez. Una vez más, importa recordar aquí que el Juzgado de Instrucción receptor de la querrela defectuosa incoó diligencias previas «a los únicos fines registrales y de control procesal», y que aun esta resolución —primer acto de interposición judicial producido— fue adoptada cuando había transcurrido con exceso el plazo prescriptivo.

Téngase presente que la inteligencia del carácter reforzado del canon de enjuiciamiento constitucional aplicable al caso de autos —el del art. 24 CE—, como se ha expuesto en el F. 7, parte de la idea de que la prescripción penal afecta a los derechos de libertad del art. 17 CE, «en cuanto no puede desconocerse que la decisión judicial desestimatoria de la prescripción

---

*extintiva de una infracción penal abre paso a la posibilidad de dictar una Sentencia condenatoria que, por su propio contenido, supone la privación de bienes jurídicos protegidos constitucionalmente, pues descarta que concurra uno de los supuestos en los que el legislador ha establecido una renuncia o autolimitación del Estado al ius puniendi por el transcurso del tiempo ( STC 157/1990, de 18 de octubre [ RTC 1990, 157] , F. 3)» — STC 63/2001, de 17 de marzo [ RTC 2001, 63] , F. 7 y demás anteriormente citadas—. Al ser así, y al resultar toda la materia relativa a los casos en que está en juego el derecho a la libertad sometida al principio de legalidad por imposición de la propia Constitución (art. 25.1), resulta patente que los términos en que el instituto de la prescripción —un instituto regulado por normas penales, perteneciente al Derecho penal material «y, concretamente, a la noción del delito», como ha tenido ocasión de declarar la Sala Segunda del Tribunal Supremo (v. gr. SSTS 137/1997, de 8 de febrero, y 1211/1997, de 7 de octubre [ RJ 1997, 7173] , entre otras)— venga regulado han de ser interpretados con particular rigor en tanto perjudiquen al reo. Por ello la jurisdicción constitucional no puede eludir la declaración de inconstitucionalidad en aquellos casos en los que la interpretación de la norma penal —en el de este proceso, la reguladora del instituto de la prescripción—, aunque no pueda ser tildada de irrazonable o arbitraria, lleve consigo, al exceder de su más directo significado gramatical, una aplicación extensiva o analógica en perjuicio del reo. Y es por ello también que la expresión «(la) prescripción se interrumpirá desde que el procedimiento se dirija contra el culpable» no pueda entenderse en sentido distinto al de su claro tenor literal, es decir, en el de que es indispensable para dicha interrupción que haya comenzado un procedimiento que, al tener que estar dirigido contra el culpable —cualquiera que sea la impropiedad con que este término haya sido empleado—, no puede ser otro que el procedimiento penal o, lo que es lo mismo, el abierto o iniciado por quien tiene atribuido el ejercicio del ius puniendi del Estado en el actual estado de la legislación; esto es, el Juez. Utilizando palabras de la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo 753/2005, de 22 de junio ( RJ 2005, 5002) , «el art. 132.2 del Código Penal ( RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777) , interpretado en la forma que impone su contexto normativo y con el rigor semántico que requiere el ius puniendi , obliga a entender que el único procedimiento cuyas actuaciones tienen legalmente la eficacia de interrumpir la prescripción es el propiamente criminal» y «que el momento que legalmente cuenta es el de iniciación del proceso penal stricto sensu contra los acusados».*

*No sobra señalar, en fin, que la doctrina constitucional ha entendido que la simple interposición de una denuncia o querrela es una «solicitud de iniciación» del procedimiento ( SSTC 11/1995, de 4 de julio [ RTC 1995, 11] , F. 4; 63/2005 [ RTC 2005, 63] , F. 8) —no un procedimiento ya iniciado— y que el derecho fundamental a la tutela judicial que asiste a los ofendidos por un delito como querellantes o denunciantes es un ius ut procedatur que no contiene un derecho absoluto a la apertura y plena sustanciación del proceso penal (por todas, SSTC 175/1989, de 30 de octubre [ RTC 1989, 175] , F. 1; 111/1995, de 4 de julio [ RTC 1995, 111] , F. 3; 129/2001, de 4 de junio [ RTC 2001, 129] , F. 2; 21/2005, de 1 de febrero [ RTC 2005, 21] , F. 4), a la incoación o apertura de una instrucción*

Por otra parte, la Sentencia del referido Tribunal 147/2009, de 15 de junio (RTC 2009/147) ha precisado que el Auto de incoación de diligencias previas interrumpe la prescripción, pues según su Fundamento de Derecho Segundo, es un acto "de iniciación del procedimiento con virtualidad interruptiva, de conformidad con el art. 132.2 CP".

#### **4.- Los Acuerdos del Pleno no Jurisdiccional de la Sala Segunda del Tribunal Supremo.**

Los referidos pronunciamientos del Tribunal Constitucional plantearon una interesante cuestión, la relativa a qué órgano estaba legitimado en orden a corregir la doctrina de nuestro más Alto Tribunal en materia penal. Dicha atribución fue cuestionada en el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 12 de mayo de 2005, en la que la Sala Segunda adoptó el siguiente Acuerdo: "La Sala Penal del Tribunal Supremo ha examinado la sentencia del Tribunal Constitucional num. 63/2005 y considera que la misma insiste en la extensión de la jurisdicción constitucional basándose en una interpretación de la tutela judicial efectiva que, prácticamente, vacía de contenido el art. 123 CE que establece que el Tribunal Supremo es el órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales, por lo que, consiguientemente, le incumbe la interpretación en última instancia de las normas penales".

En los mismos términos se produjeron los Acuerdos, también del Tribunal Supremo, de 25 de abril de 2006 y 26 de febrero de 2008, en los que se afirmaba "se desconoce su esencia (de la norma constitucional) fijando el Tribunal Constitucional una interpretación de la legalidad ordinaria que sólo corresponde al Tribunal Supremo."

---

*penal ( SSTC 148/1987, de 28 de septiembre [ RTC 1987, 148] , F. 2; 37/1993, de 8 de febrero [ RTC 1993, 37] ; F. 3; 138/1997, de 22 de julio [ RTC 1997, 138] , F. 5; 94/2001, de 2 de abril [ RTC 2001, 94] , F. 2)."*

Sin embargo, la tesis del Tribunal Supremo ha sido rechazada por la doctrina, puesto que, según el art. 1.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, el "intérprete supremo de la Constitución" es el Tribunal Constitucional y en esa labor puede analizar el tema de la prescripción "institución que pertenece al derecho penal material y concretamente a la noción de delito (STS de 7 de octubre de 1997, RC 2691/1996, FJ1 (RJ 1997/7173), y naturalmente, los límites de la sanción penal."

**5.- Las últimas modificaciones de la prescripción: Ley 5/2010 de 22 de junio, de Reforma del Código Penal y el art. 73 de la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, con vigencia desde 01/01/2015.**

La última reforma del Código Penal aprobada por Ley 5/2010, de 22 de junio, modifica la institución de la prescripción, a fin de superar la polémica producida entre los referidos órganos constitucionales. Las reglas introducidas en el art. 132.2 CP, mantenidas en la Ley Orgánica 1/2015, con la supresión de la remisión a la faltas vienen a establecer: "1ª Se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta. 2ª No obstante lo anterior, la presentación de querrela o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses para el caso de delito y a contar desde la misma fecha de presentación de la querrela o de formulación de la denuncia. Si dentro de dicho plazo se dicta contra el querrellado o denunciado, o contra cualquier otra persona implicada en los hechos, alguna de las resoluciones judiciales mencionadas en la regla 1ª, la interrupción de la prescripción se entenderá retroactivamente producida, a todos los efectos, en la fecha de presentación de la querrela o denuncia. Por el contrario, el cómputo del término de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querrela o denuncia si, dentro del plazo de seis meses, recae resolución judicial firme de inadmisión o trámite de la querrela o denuncia por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querrellada o

denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dichos plazos, el Juez de Instrucción no adoptará ninguna de las resoluciones previstas en este art..3. A los efectos de este artículo, la persona contra la que se dirige el procedimiento deberá quedar suficientemente determinada en la resolución judicial, ya sea mediante su identificación directa o mediante datos que permitan concretar posteriormente dicha identificación en el seno de la organización o grupo de personas a quienes se atribuya el hecho".

En suma, la prescripción se considera interrumpida cuando se dicte una resolución motivada en la que se atribuya a una persona su participación en un hecho delictivo. Ello podría venir originado por la admisión de la denuncia penal o querrela, aunque el citado artículo se cuida de precisar que el término de prescripción continuará si se inadmiten aquéllas.

Por otra parte, la STS, Sala Segunda, de 20 de abril de 2018, RC 1826/2007 (RJ 2018/1595), plantea una interesante cuestión, la relativa a la naturaleza de la norma que regula el instituto de la prescripción y, más en concreto, la que se refiere a los actos que generaron el efecto interruptivo de la misma. Y más en concreto, si el régimen de la responsabilidad penal que deriva del hecho delictivo incluye la norma penal que regula la prescripción y subsiguiente extinción de aquélla, vigente el día en que el delito se consuma. Y la STS declara a estos efectos, en su Fundamento de Derecho Tercero que "si la norma que fija cuánto tiempo ha de transcurrir para que se declare extinguida por prescripción la responsabilidad penal derivada de un delito es la vigente al tiempo de su comisión, la norma que determina cómo se computa, o deja de computar el transcurso de ese periodo de tiempo también tiene que ser la vigente al tiempo de los hechos."

**E): EL INSTITUTO DE LA PRESCRIPCIÓN. DESLINDE CON OTROS INSTITUTOS JURÍDICOS.**

**A) INTRODUCCIÓN**

Siguiendo a Díez Picazo y Ponce de León<sup>13</sup> un repaso, aunque sea somero, de los arts. del CC, que puede completarse con el estudio de otras leyes, pone de relieve que los plazos de prescripción, tal como se viene entendiendo esta institución, no son los únicos que actúan como límites temporales de los derechos subjetivos o de su posible ejercicio. Aparecen así otras limitaciones al ejercicio de derechos, en que la prescripción consiste en los códigos y en las leyes, que guardan con ellos algunas semejanzas pero que presentan, al mismo tiempo, sobradas diferencias, aunque el CC no ofrecía la deseada prescripción técnica, pudiendo la utilización de términos resultar equívoca.

Así el autor, pone diversos ejemplos, siempre refiriéndose a los arts. del CC, en apoyo de su argumentación.

De ésta manera, en los arts. 646 y 652 el Código se sirve la idea de prescripción para referirse a las acciones de revocación de las donaciones por superveniencia o supervivencia de hijos o por ingratitud del donatario, aunque la doctrina haya podido dudar de la exactitud de la terminología y, por consiguiente, de la exactitud de la remisión normativa que está contenida en la utilización de la voz "prescripción".

En otros casos, sin embargo, el Código parece eludir, incluso desesperadamente, la idea de prescripción, y prefiere utilizar otras expresiones lingüísticas. Puede extraerse de ello la conclusión de que el carácter duradero de determinadas acciones o pretensiones se subraya más. Ocurre así al regular las acciones de anulación de los contratos y las acciones rescisorias. En el art. 1076, con referencia a las acciones de rescisión de las particiones por causa de lesión, en el Código dice que la acción "durará cuatro años". Lo mismo ocurre en el art. 1301 para la acción de anulación: "la acción de nulidad sólo durará cuatro años".

En otras ocasiones, el Código anuda al transcurso del plazo legal un efecto extintivo de la acción o la completa imposibilidad de ejercicio posterior.

---

<sup>13</sup>Díez Picazo y Ponce de León. L: *"La prescripción extintiva en el Código Civil y en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo"*. Thompson. Civitas Madrid 1983. Pág. 66.



Ocurre así señaladamente en el art. 1490, que, al regular las acciones llamadas edilicias, que tienen por objeto rescindir un contrato de compraventa o reclamar una reducción del precio cuando la cosa vendida presente defectos ocultos e ignorados por el vendedor, dice que, tales acciones "se extinguirán" a los seis meses contados desde la entrega de la cosa vendida, aunque la expresión se encuentra suavizada en el art. 1496 que, en lo que concierne a la acción redhibitoria fundada en vicios o defectos de los animales, dice que "deberá interponerse dentro de cuarenta días, contados desde el de su entrega al comprador".

Añadimos nosotros, que establecen plazos de caducidad los arts. del C.C. 18.2, 44, 102.3, 113, 118, 133, 137, 369, 612, 615, 736, 1289, 1301 y otros muchos. Asimismo se establecen plazos de caducidad en otras normas jurídicas.

De esta manera, Román Díezuseñala los siguientes supuestos de caducidad de derechos establecida en el Estatuto de Trabajadores.

El art. 59.3 ET para "el ejercicio de la acción contra el despido o resolución de contratos temporales", que se concreta en 20 días hábiles a contar desde aquél en el que el acto de despido o la extinción se hubiera producido. Esta misma previsión la repite el art. 103 de la LRJS (Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social) en relación con el despido, el art. 114 de dicha ley procesal en relación con las demandas de impugnación de sanciones, el art. 121 de la misma ley procesal en relación con la demanda contra la extinción del contrato por razones objetivas. En relación con la excedencia voluntaria habrá que tener en cuenta si existe negativa rotunda del empresario a readmitir en cuyo caso hará accionar por despido ya que sí no es así el plazo sería de prescripción de un año desde que el trabajador conoce la existencia de vacante. El de 20 días para el supuesto contemplado por el art. 55.2 ET —readmisión para subsanar defectos y luego despedir de nuevo-, el plazo de 7 días del art. 110.4, el plazo de 20 días para impugnar los despidos colectivos (art. 124.5 LRJS), el plazo de 20

---

<sup>14</sup> Román Díez, R: Carranza Abogados *"Principales efectos del transcurso del tiempo en el Derecho"*, año 2012

días para los supuestos de impugnación de la movilidad geográfica, modificación de las condiciones de trabajo, suspensión del contrato y reducción de jornada por causas económicas, técnicas ...(art. 138 LRJS)- ver art. 59.5 ET-, la caducidad de la acción para reclamar contra consecuencias de la sucesión entre vivos —art. 44.3 ET-, la caducidad del derecho a reclamar el reintegro tras la excedencia pues la excedencia voluntaria conlleva la obligación de solicitar el reingreso en la empresa antes de finalizar el periodo de excedencia ya que la falta de solicitud de reingreso dentro de dicho plazo o con la antelación que marque el convenio colectivo de aplicación hace que el trabajador hay decaído en su derecho, la caducidad del plazo para reclamar contra las decisiones de la mesa electoral por vicios graves que pudieran afectar a las garantías del proceso electoral -3 días para impugnar según dispone el art. 76.3 ET-, la caducidad de las reclamaciones contra decisiones internas de los Sindicatos por infracción de sus estatutos se rige por lo dispuesto en los mismos.

También la Ley del Procedimiento Administrativo Común, 39/2015, de 1 de octubre, en su art. 95.1 regula la caducidad del procedimiento por inactividad de interesado en los arts. 25.1.b) en relación con el 95.1.

Igualmente, los plazos establecidos en el art. 46.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, son plazos de caducidad.

Asimismo, el art. 51.1.d) nos dice que la caducidad es apreciable de oficio al indicar "El Juzgado o la Sala, tras el examen del expediente administrativo, declarará no haber lugar a la admisión del recurso cuando constare de modo manifiesto e inequívoco (") haber caducado el plazo de interposición el recurso".

En el voto particular emitido por el Magistrado del T.S. don José Díaz Delgado a la STS de 27 de marzo de 2017, RC 3570/2015, FJ5 (RJ 2017/3412) se declara respecto de los plazos de prescripción y caducidad de la interposición de recursos:

"Quinto.- La coexistencia en nuestro ordenamiento jurídico de plazos de prescripción de la acción y de caducidad para la interposición de los recursos.

En el ordenamiento jurídico administrativo existen plazos de prescripción para el ejercicio de las acciones que corresponden, tanto a la

Administración, como a los particulares. La Ley General Tributaria establece un plazo de cuatro años para que la Administración compruebe las autoliquidaciones o liquide las deudas tributarias, y también para que los particulares puedan solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado.

A mi juicio, estos plazos de prescripción, cuando se dicta el acto administrativo, en este caso, la liquidación, se agotan, se consumen, aun cuando no hayan transcurrido los cuatro años, y entonces se producen los siguientes efectos:

1.- Nace para el ciudadano interesado un plazo de caducidad breve, para la interposición del recurso o reclamación administrativa o en su caso judicial.

2.- Para la Administración se produce la firmeza del acto, el acto causa estado, de tal forma que no puede ser revocado, y si tan solo declarado lesivo, en el caso de supuestos de anulación, pero por los órganos jurisdiccionales (pierde desde ese momento toda potestad declarativa) y excepcionalmente, en los casos de nulidad de pleno derecho, a través del procedimiento de revisión de oficio.

3.- A partir de la liquidación como decimos se agota el plazo de prescripción para liquidar y nacen otros plazos de prescripción, para el cobro de lo debido (art. 66.b) LGT: *«El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas»*, para declarar en su caso lesivo el acto, etc. Por todas, la sentencia de esta Sala de 9 de enero de 2014 sostiene que: *" La recurrente tiene razón al destacar que la interposición de reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa o jurisdiccional no produce la suspensión del ingreso de la deuda tributaria liquidada, si bien la Ley faculta a los contribuyentes para, con ocasión de dichas reclamaciones o recursos, solicitar y obtener la suspensión del ingreso. Si esta no se obtiene, bien porque el contribuyente no la ha solicitado o bien porque se le ha denegado, la acción ejecutiva de cobro surge inmediatamente, con todas sus consecuencias y empieza a correr la prescripción de la acción para exigir el cobro de la deuda tributaria"*.

El art. 66 de la LGT claramente dispone que prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: *«a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación»*. En

consecuencia, ese plazo puede ser interrumpido, pero antes de que se dicte la liquidación. No tiene ningún sentido prolongar la vida de la acción para liquidar, si ya se ha liquidado. Solo se puede interrumpir, lo que existe."

## **B) CONSTRUCCIÓN DE LA FIGURA DE LA CADUCIDAD:**

El primer intento de construcción técnica del instituto de la caducidad, se debe según Díez Picazo y Ponce de León<sup>15</sup>, a Alexander Grawein (*Verjährung und Befristung Gesefzliche Befristung, Leipzig, 1880*) cuyas opiniones fueron después recogidas por B. Windscheid, en su Tratado de Pandectas, y fueron asimismo objeto de algún debate doctrinal en la obra de Roserberg, *Verjährung und Befristung nach burgerlchess Rescht des deutschen Reichs*, que es de 1904, y después también reproducidas por B. Windscheid, en su Tratado de Pandectas.

Y no pueda causar sorpresa esas fechas pues el propio Castán<sup>16</sup>empleaba el término de decadencia al referirse a esta figura afirmando "en puridad la técnica imprecisa de nuestro CC, y aún más en nuestra doctrina científica (todavía poco elaborada) que lleva a no trazar con claridad el deslinde entre los casos de prescripción y caducidad".

Alexander Grawein, según Díez Picazo, encuentra las siguientes diferencias:

1° En lo que se refiere al comienzo del transcurso del plazo. En la prescripción la acción comienza a prescribir a partir del momento mismo en que el titular del derecho tenía la obligación de ejercitarla y, al mismo tiempo en el momento en que dicho ejercicio era exigible a causa de la lesión o insatisfacción experimentada por su derecho.

En cambio, en las acciones y derechos caducables, el tiempo se mide a partir del momento de producción del supuesto hecho constitutivo del derecho en cuestión, sin tener para nada en cuenta cualquier otra circunstancia y sin

---

<sup>15</sup> Obra citada, pág. 69.

<sup>16</sup> Obra citada, pág. 971.

referencia, por tanto, a la posibilidad de ejercicio o al hecho de que éste fuera más o menos exigible.

2° En lo que se refiere a la suspensión de los plazos por la existencia de impedimentos de ejercicio de los derechos o de las acciones. En la prescripción puede admitirse la existencia de una suspensión del transcurso de los plazos en aquellos casos en que aparecen o existen impedimentos que obstaculizan el ejercicio de acciones. En la caducidad ocurre cabalmente todo lo contrario. Los derechos sometidos a caducidad se extinguen por el transcurso del plazo cualesquiera que hayan sido las dificultades o impedimentos del ejercicio.

3° En lo que se refiere al carácter interruptible de la prescripción y no interruptible de los plazos de caducidad. El carácter interruptible de la prescripción es consecuencia de su propia naturaleza, toda vez que los actos de interrupción significan una ruptura del silencio y de la relación jurídica a que la prescripción se anuda. Es consecuencia de ello que aquellos actos a los que se atribuye un valor de interrupción de la prescripción, originen un nuevo cómputo de la totalidad de plazo. Lo contrario ocurre con los plazos que llamamos de caducidad, en los que por, regla general, las causas de interrupción no funcionan y un nuevo transcurso del plazo legal sólo es posible si se crea o constituye un nuevo derecho que sustituya completamente al sometido a caducidad.

4° Por lo que se refiere a la admisibilidad de la modificación convencional de la duración de los plazos de prescripción no pueden ser alegados por las disposiciones de autonomía privada, sino sólo acortados por ella. En cambio eso no sucede tanto para alargarlos como acortarlos, en la caducidad.

5° En lo que se refiere a las consecuencias que el transcurso de los plazos produce. En la prescripción, el transcurso del plazo no produce una total extinción del derecho, porque este se mantiene como un resto y, hasta en algunos casos, puede funcionar, como una obligación natural. En cambio, en los plazos de caducidad, los derechos se extinguen completamente, sin que subsista ningún residuo entre ellos.

6° En cuanto a las circunstancias a valorar por el juez, en cuanto al transcurso del plazo. En la prescripción el transcurso del plazo sólo puede ser

tenido en cuenta por el juez a través de la proposición de la correspondiente excepción. En cambio, en la caducidad puede apreciarla de oficio a través de lo actuado en el proceso.

7° En lo que se refiere a la renuncia por el transcurso de los plazos. La prescripción, es renunciable y el efecto de la renuncia consiste en impedir la prosperidad de la excepción, pero el derecho no vuelve a surgir.

En la caducidad, después de la llegada del *dies a quo*, solo puede existir como consecuencia de la declaración de la voluntad de las partes, un nuevo acto de nueva constitución del derecho extinguido al que atribuir un efecto constitutivo.

8° En cuanto a la carga de la prueba del trascurso de los plazos en la prescripción, la prueba corresponde al demandado. En la caducidad, corresponde al demandante.

### **C) DISTINCIÓN EN EL ÁMBITO CIVIL ENTRE PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD.**

En el ámbito civil y como recuerda Falcón y Tella<sup>17</sup> se manejan una pluralidad de criterios para distinguir entre caducidad y prescripción.

En algunas ocasiones se parte del distinto fundamento de una y otra figura, entendiendo que la prescripción opera cuando la inactividad del sujeto activo ha generado una legítima y razonable confianza en el que el derecho no será ya ejercido, mientras que la caducidad pretende la tutela de un interés general en la pronta y definitiva confirmación de determinadas situaciones jurídicas. Otros autores<sup>18</sup>ponen el punto de distinción en cuanto al régimen jurídico -en la prescripción existen causas de interrupción y no en la caducidad- o la configuración procesal de estas figuras: la prescripción ha de ser alegada como excepción por las partes, mientras que la caducidad hace extinguirse el derecho *ipso jure* y por tanto ha de ser apreciada de oficio. Ahora bien, la doctrina se ha ido decantando en función de la configuración

---

<sup>17</sup> Falcón y Tella, R. "*La prescripción en materia tributaria*". La Ley. Madrid 1992, pág. 47.

<sup>18</sup> Gómez Corraliza, B: "*Comentarios jurisprudenciales sobre la caducidad*", La Ley, núm. 2078, tomo 1988-4.

temporal por el ordenamiento positivo de las posibilidades de ejercicio de los mismos como señala Ruiz Rescalvo<sup>19</sup>. En esta línea se sitúa Diez Picazo" quien predica la prescripción de derechos de naturaleza indefinida y, la caducidad de facultades de ejercicio perentorio dentro de un plazo marcado.

Puig Brutau<sup>21</sup> distingue entre supuestos esencialmente temporales, situaciones temporalmente delimitadas de antemano, y supuestos de prescripción propiamente dicha que afecta a derechos que no tienen una delimitación temporal. Castan Tobeñas<sup>22</sup> señala que en la prescripción se aplican derechos que por su naturaleza tienen una duración en principio limitada, de modo que en ese instituto el periodo de tiempo fijado por el legislador marca el límite temporal dentro del cual el silencio de la relación jurídica no surte efectos distintivos; en la caducidad, por el contrario, el plazo mide la duración del derecho.

Como ya hemos visto Falcón y Tella<sup>23</sup> señala que sólo pueden quedar sometidos a prescripción los "derechos y acciones", frente a las facultades o las potestades administrativas, que por su propia naturaleza, sólo son susceptibles de caducidad. Y para él todo depende de la configuración temporal de las posibilidades de ejercicio de los derechos subjetivos en el ordenamiento jurídico.

Para Ruiz Rescalvo<sup>24</sup>, en la generalidad de la doctrina civil se concibe el tiempo como una medida de duración y, mientras que en la prescripción el tiempo es medida objetiva de la duración del silencio de la relación jurídica, en la caducidad el tiempo mide la duración misma del derecho.

---

<sup>19</sup> Ruiz Rescalvo, M.P: "*La prescripción tributaria y el delito fiscal*". Universidad Rey Juan Carlos. Editorial Dickinson S.L. Madrid 2004., págs. 26 y ss.

<sup>20</sup> Obra citada, pág 64.

<sup>21</sup> Puig Brutau, J:" *Caducidad, prescripción extintiva y usucapión*", Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1988, págs.31 y 32.

<sup>22</sup> Obra citada,págs. 985 y ss..

<sup>23</sup> Obra citada, pág. 51.

<sup>24</sup> Obra citada , pág. 28.

La autora parte de la distinción efectuada por Santi Romano<sup>25</sup> entre derecho subjetivo y potestad jurídica.

Según Romano en el transcurso del plazo no importa la decadencia del poder, sino el decaimiento de la posibilidad de ejercitarlo limitadamente al caso de que se trata. De esta manera, mientras los derechos subjetivos se desenvuelven siempre en una concreta y particular relación con una determinada cosa y frente a determinadas personas que ostentan la titularidad de las correspondientes obligaciones, en cambio, la potestad se desenvuelve en una dirección genérica, es decir, no se resuelven pretensiones hacia otro sujeto y, por tanto no constituirían correlativamente una obligación. En mi opinión, y atendiendo al artículo 1930 del CC, la prescripción afecta exclusivamente a derechos y acciones y no a potestades que no son susceptibles de prescripción, aunque sí están sometidas a plazos de caducidad limitando su ejercicio, si bien la misma siempre permanece sin lesión ni menoscabo.

#### **D) LA CADUCIDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO**

Es evidente que la prescripción como forma extintiva de la obligación tributaria está íntimamente relacionada con la caducidad, institución que el ordenamiento jurídico aplica como consecuencia a determinados procedimientos sometidos al plazo máximo de resolución, de forma que transcurrido el plazo máximo correspondiente "decae" el actuar administrativo como dice Eseverri Martínez<sup>26</sup>, con incidencia a su vez en el cómputo del plazo de prescripción.

A la caducidad como modo de finalización del procedimiento basado en la previa fijación de un plazo legal con la consiguiente inactividad o

---

<sup>25</sup> Romano, S: "*Fragments de un diccionario jurídico*", traducción de Santiago Sentís Melendo y Mariano Ayerra Redin, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964. Págs. 11 y ss.

<sup>26</sup> Eseverri Martínez, E. "*Apuntes sobre la prescripción tributaria*" **RDEF**, n° 57, 1988, pág. 12.



paralización del procedimiento se ha referido la jurisprudencia en términos inequívocos.

Así en STS de 4 de abril de 2006, RCIL 71/2004, FJ3 (RJ 2006/2050) se declara que tiene su razón de ser en la previa fijación de un plazo legal y que se produce por la inactividad o paralización de la actividad administrativa durante el plazo establecido en la ley<sup>27</sup>.

Por su parte, la STS de 27 de septiembre de 2002, RC 6691/1997, FJ3 (RJ 2002/8289) se refiere a la distinción entre caducidad o perención y prescripción precisando que la caducidad afecta a derechos potestativos en los siguientes términos<sup>28</sup>.

---

<sup>27</sup> "La caducidad es una institución que tiene su razón de ser en la previa fijación por la Ley de un plazo al que queda supeditada la actuación a que el mismo se refiere —plazo en el que la iniciación y finalización de la actuación aparecen fatalmente unidos— provocando, caso de inactividad durante el mismo, el decaimiento del derecho no accionado".

<sup>28</sup> "Antes, conviene recordar —puesto que, incluso, la terminología utilizada por la Ley General Tributaria, no siempre es correcta— que la caducidad del expediente tributario (a la que daremos en adelante el viejo nombre de perención, para evitar confusiones con la caducidad de la acción), es completamente distinta de la prescripción de los derechos de la Hacienda.

El art. 64 de la Ley General Tributaria ya comienza diciendo que Prescribirán a los 5 años (ahora, 4) los siguientes derechos y acciones, siendo así que sólo prescriben los derechos, tanto en cuanto a su adquisición como a su pérdida; las acciones no prescriben, caducan. Y todo ello con su inevitable cortejo de consecuencias como, por ejemplo, que el plazo de prescripción es susceptible de ser interrumpido, mientras que el plazo de caducidad no puede ser objeto de interrupción. Por consecuencia, la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria o a pedir la devolución de ingresos indebidos, significa que la Hacienda Pública, en el primer caso, o el contribuyente en el segundo, son titulares de un derecho subjetivo que, sin embargo, se extingue como consecuencia de su no ejercicio durante el plazo de cinco años (ahora, cuatro), transcurridos los cuales tales derechos decaen, desaparecen; y ese plazo de cuatro o cinco años puede ser objeto de interrupciones y reanudaciones para su cómputo total.

Por el contrario, la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o para imponer sanciones tributarias, caduca (es decir, no puede ser ejercitada por la Hacienda) una vez transcurridos esos cuatro o cinco años, y, en este caso, ese plazo de cuatro o cinco años transcurre de manera fatal e inexorable, o sea, sin posibilidad de interrupción o rehabilitación. Es decir, la caducidad o decadencia de derechos tiene lugar cuando por ministerio de la Ley (o por voluntad de los particulares) se ha señalado un término fijo para la

Y más adelante, refiriéndose ya al concepto de perención, dice la STS<sup>29</sup>.

Para Falcón y Tella<sup>39</sup>, los rasgos básicos diferenciadores de la prescripción y la caducidad son, en el ámbito tributario como destacan Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, y Casado 011ero<sup>31</sup>, que la caducidad, como modo normal determinación de los procedimientos iniciados de oficio y susceptibles de generar efectos desfavorables o de gravamen,

---

*duración de un derecho, de forma que transcurrido ese término no puede ya ser ejercitado. Se refiere, por tanto a derechos potestativos."*

<sup>29</sup> *"Pues bien, esbozado así lo que constituye la prescripción, adquisitiva extintiva, de los derechos subjetivos y la caducidad o prescripción extintiva de los derechos potestativos, es conveniente analizar el concepto de la perención.*

*La perención únicamente significa que el expediente o actuaciones administrativas practicadas, han perdido su eficacia intrínseca por haber permanecido paralizado durante el tiempo y en las condiciones que marca la Ley, o por haber rebasado su duración el tiempo máximo que la Ley señaló para su conclusión; pero tales efectos (puramente adjetivos) para nada afectan al derecho subjetivo o potestativo que en el expediente se actuaba, el cual sigue unas vicisitudes y una vida propias, distintas de aquéllos. Es más, determinadas actuaciones producidas en aquel expediente (por ejemplo, documentos, certificaciones e, incluso, algunas pruebas) pueden seguir siendo eficaces fuera de él.*

*Cuando la paralización es imputable a la Administración, la perención cumple la finalidad de evitar que el procedimiento se eternice con menoscabo para la seguridad jurídica; cuando la paralización obedece a la conducta del particular, la perención presupone una decadencia en el interés de que se llegue al pronunciamiento administrativo. Pero, en cualquier caso, cuando por el transcurso del tiempo y la concurrencia de las condiciones que la Ley señala, la perención se ha producido el expediente no tiene otro destino que la inoperancia y su archivo. Producido éste, si subsiste el derecho que se estaba ejercitando porque, por ejemplo, no ha prescrito aún, nada obsta que, por iniciativa de quien corresponda, pueda volverse a iniciar otro u otros nuevos expedientes que persigan igual finalidad que el caducado."*

<sup>30</sup> **Obra citada, pág. 51.**

<sup>31</sup> **Martín Queralt, J, Lozano Serrano, C, Tejerizo López, J.M, y I Casado 011ero, G: " Curso de Derecho Financiero y Tributario". Editorial Tecnos ( Grupo Anaya, S.A.) ,27a Edición, Madrid 2016, págs 350 y 351.**

únicamente se produce en ausencia de regulación expresa de la normativa reguladora del procedimiento.

Producida la caducidad, ésta será declarada de oficio o instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones, pero ello no significa la extinción (prescripción) de la facultad que la Administración venía ejerciendo en el procedimiento caducado. Así se encarga de señalarlo expresamente el art. 104. 5 de la LGT al señalar, que "dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria". Con la anterior disposición dicha ley, al igual que la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su art. 95.3, recoge el efecto más característico de la caducidad como modo anormal de terminación de los procedimientos: la incomunicación o estanqueidad entre el ámbito material o de fondo, relativo al derecho debatido, y el ámbito procedimental, tal como ha señalado Ricardo Huesca Boadilla<sup>32</sup>. Y es que en un Estado de Derecho (art.1.1 de la CE) si bien es cierto que el titular del poder tributario habilita sus órganos administrativos para el ejercicio de las funciones liquidatorias y recaudatorias, por razones evidentes de seguridad jurídica, aquellas deben ejercitarse en un determinado plazo.

## **II) LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO PRIVADO**

La prescripción tiene su origen en el Derecho Privado y en concreto en el Derecho Romano y en ambos campos, el público y privado, su fundamento, como indica González Martínez<sup>33</sup>, se encuentra en la necesidad de dotar de seguridad jurídica a las relaciones entre las partes como consecuencia de la no actuación de las normas en relación con los derechos en presencia. Adviértase que la prescripción no se presenta sólo como consecuencia de la inactividad de la parte titular del derecho, sino como consecuencia de una inactividad tanto del titular del crédito como de la persona sobre la cual ese derecho puede ser

---

<sup>32</sup> Huesca Boadilla, R: *"Comentarios a la Ley General Tributaria y sus Reglamentos de Desarrollo"* Editorial La Ley. Pág. 27.

<sup>33</sup> González Martínez T. en su tesis doctoral *"La crisis de la prescripción tributaria. La potestad comprobadora de la Administración en relación con los periodos prescritos"*, Francis Lefebre, Madrid 2018, Pág. 21.

ejecutado. Precisamente por ello, y como luego se verá, la prescripción no opera si, pese a la inactividad del acreedor, el deudor realiza alguno de los actos previstos por la Ley con eficacia interruptiva.

## **A) LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO DEL TRABAJO**

### **A.1) PLAZOS ORDINARIOS DE PRESCRIPCIÓN. INICIO DEL CÁMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN**

El art. 59 del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (en adelante ET), regula la prescripción de las acciones derivadas del contrato de trabajo.

En el primero de sus apartados, recoge lo siguiente: "Las acciones derivadas del contrato de trabajo que no tengan señalado plazo especial prescribirán al año de su terminación. A estos efectos, se considerará terminado el contrato: a) El día en que expire el tiempo de duración convenido o fijado por disposición legal o convenio colectivo. b) El día en que termine la prestación de servicios continuados, cuando se haya dado esta continuidad de prórroga expresa o tácita". De su literalidad, con Martínez Herrero<sup>34</sup> podemos deducir que el plazo otorgado por este precepto responde a un plazo de prescripción "general" u "ordinario" y que el dies a quo a partir del cual debe computarse dicho plazo se inicia el día que termine el contrato de trabajo.

El inicio del cómputo de esta prescripción, según expone también Moliner Tamborero<sup>35</sup>, supone una excepción a la regla contenida en el art. 1969 del CC que dispone "el tiempo para la prescripción de todas las acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde que pudieron ejercitarse". En el apartado 2 del referido artículo se establece una excepción a dicha regla general al señalar: "Si la acción se ejercitó para exigir percepciones económicas o para el cumplimiento de obligaciones de tracto único, que no puedan tener lugar después de extinguido el contrato, el plazo de

---

<sup>34</sup> Martínez Herrero, M.J. *"La prescripción y la caducidad en el Derecho del Trabajo"*. *Economist & Iuris*, nº 82. Págs.. 1 y ss.

<sup>35</sup> Moliner Tamborero, G., Magistrado del T.S. *Diario La Ley* nº 7753, 13 de diciembre de 2011, Año XXXII, Editorial La Ley. Pág. 1.

un año se computará desde el día en que la acción pudiera ejercitarse". Con este precepto se vuelve respecto de esas acciones a la regla general del CC. Es decir, el citado precepto permite emprender acciones durante toda la vida de vigencia del contrato, incluido el año siguiente a su conclusión.

En este apartado segundo se configura una hipótesis, mediante la que el plazo general de un año se computará desde el día en que la acción pueda ejercitarse, reencontrándose de ese modo, aunque desde una perspectiva reducida, con la regla del art. 1969 CC.

En cuanto al contenido que abarca el concepto de percepciones económicas, Martínez Herrero afirma "que se trata de una expresión amplísima, donde puede tener cabida cualquier deuda dinerada", precisando Moliner Tamborero que pueden ser "de naturaleza salarial o extrasalarial"

En lo que respecta a las obligaciones de tracto único, el legislador no las define, al igual que ocurre con las de tracto sucesivo, pero se puede afirmar que las primeras son aquellas que se desarrollan en un único acto y además durante la vigencia del contrato (por ejemplo, las vacaciones anuales). Por el contrario, las de tracto sucesivo tienen un desarrollo permanente en el tiempo (por ejemplo, la relativa a la clasificación profesional).

Además, de las excepciones a la regla general contenida en el apartado nº 1 del art. 59, Moliner Tamborero precisa que habría que tener en cuenta la existencia de derechos con plazo especial de prescripción, por ejemplo, el plazo de 20 días para solicitar la fijación judicial del periodo de vacaciones, los derechos que por su naturaleza son imprescriptibles, por ejemplo, las acciones meramente declarativas y derechos a los que se aplica la prescripción anual a pesar de no ajustarse exactamente a lo declarado en dicho precepto, por ejemplo, la reclamación de salarios a cargo del Estado.

## **A.2) INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN**

A estos efectos, el art. 1973 del CC indica "La prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor". Si ello es así, en el ámbito laboral la prescripción se interrumpe (por aquella reclamación, por ejemplo a través de la demanda de conciliación o por una

reclamación previa o por cualquier acto del deudor con el sentido expuesto.

A la reclamación extrajudicial se refiere la Jurisprudencia siempre que exista identidad sustancial (TS Sala Primera 21-7-2004 (RJ 2004/4874) y 9-3-2006 (RJ 2006/1069 RC 2572/98 y 2427/99) tanto en el aspecto objetivo **como** subjetivo (TS Sala Primera 14-7-2005, RC 1038/99 (RJ 2005/5278).

En la Sentencia del Tribunal Supremo, RCU 1113/FJ2 (RJ 2012/251) en fecha 27 de diciembre de 2011, FJ2 se señala que "tanto la presentación de la solicitud de conciliación como la de la reclamación previa interrumpen los plazos de prescripción." A esos supuestos interruptivos habría que añadir naturalmente, el de la demanda judicial, supuesto expresamente prototípico contenido en el citado artículo del CC que halla la debida correspondencia entre el derecho contenido en la demanda y aquel al que se refiere la interrupción.

### **A.3) PLAZOS ESPECIALES DE PRESCRIPCIÓN**

El art. 60 ET establece al respecto:

"1. Las infracciones cometidas por el empresario prescribirán conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.  
2. Respecto a los trabajadores, las faltas leves prescribirán a los diez días; las graves, a los veinte días, y las muy graves, a los sesenta días a partir de la fecha en que la empresa tuvo conocimiento de su comisión y, en todo caso, a los seis meses de haberse cometido":

La Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social (en adelante LISOS) establece en su art. 4, que las infracciones en el orden social a que se refiere la Ley prescribirán en el plazo de tres años contados desde la fecha de la infracción. Las infracciones en materia de Seguridad Social a los cuatro años y las relativas a la prevención de riesgos laborales al año las leves, a los tres años las graves y a los cinco años las muy graves.

Por su parte, el art. 44, apartado 3 prevé "Sin perjuicio de lo establecido en la legislación de Seguridad Social, el cedente y el cesionario, en las transmisiones que tengan lugar por actos intervivos, responderán solidariamente durante tres años de las obligaciones laborales nacidas con anterioridad a la transmisión y que no hubieran sido satisfechas. El cedente y el cesionario también responderán solidariamente de las obligaciones nacidas con posterioridad a la transmisión, cuando la cesión fuese declarada delito".

## **B) LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO MERCANTIL**

La prescripción en el Derecho Mercantil se recoge en el CCom., en el Título 2º del Libro I, bajo el epígrafe "De las prescripciones". No existe una doctrina general sobre la prescripción en el ámbito mercantil, de ahí que el art. 943 del citado Cuerpo legal disponga "Las acciones que en virtud de este Código no tengan un plazo determinado para deducirse en juicio se regirán por las disposiciones de derecho común". Pero eso sí, para los que no tengan expresamente un plazo para deducirse.

Además, las normas de la prescripción son de *ius cogens* tal como regula el art. 942 "Los términos fijados en este Código para el ejercicio de acciones procedentes de los contratos mercantiles serán fatales, sin que contra ellos se de restitución." El código establece una norma general sobre la prescripción mercantil, en el art. 944 y enumera a continuación otras normas caracterizadas por plazos más cortos que los de la normativa común, dado que el tiempo tiene una mayor importancia en este ámbito o que como dice García Pita<sup>36</sup> "un negocio se conviene rápidamente en base de otros".

Así, en cuanto a los plazos especiales de prescripción, destacamos que prescribe a los 5 años el derecho del socio a percibir los dividendos o pagos que se acuerden por razón de las utilidades o capital sobre la parte o acciones que a cada socio corresponda en el haber social (art. 947.3), a los 4 la acción

---

<sup>36</sup> García Pita, J.L. "La prescripción y la caducidad en el libro II de la Propuesta de Código Mercantil" *Revista de Derecho Mercantil* n° 291 (Enero-Marzo de 2014). Pág. 3

contra los socios gerentes y administradores, a contar desde que por cualquier motivo cesaren en el ejercicio de la administración (art. 949), a los 3 la acción de responsabilidad civil de los agentes de Bolsa, corredores de comercio o intérpretes de buques (art. 945), las acciones que correspondan al socio frente a la sociedad en caso de separación, su exclusión o disolución de la sociedad (art. 947) y las acciones procedentes de letras de cambio desde su vencimiento, háyanse o no protestado (art. 950). A los 6 meses prescribirá la acción real contra la fianza de los agentes mediadores (art. 946). El Código fija en cada uno de esos artículos cómo se computan esos plazos.

En cuanto al inicio de su cómputo se aplica la doctrina de la "actio nata", según expone Muñoz Pérez<sup>37</sup>, recogida en el art. 1969 CC, dado que el tenor del precepto no ofrece dudas: "El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse". Ello da la alternativa, señala la autora, de fijar como momento, determinante del nacimiento el de la lesión o violación del derecho del que se trate, criterio propicio para las acciones reales, o el de la insatisfacción del derecho cuando sea exigible, criterio adecuado para la prescripción de las acciones personales.

En lo que respecta a su interrupción, el art. 944 C Com., ya en derecho mercantil, dispone que "La prescripción se interrumpirá por la demanda u otro cualquier género de interpelación jurídica hecha al deudor, por el reconocimiento de las obligaciones o por la renovación del documento en que se funde el derecho del acreedor".

De esta manera, dicha interrupción tendría lugar con la presentación de una demanda ordinaria o de carácter ejecutivo o a través de una demanda de conciliación.

El artículo señala que también tiene carácter interruptivo "el reconocimiento de las obligaciones" refiriéndose a los actos de este carácter por el deudor.

---

<sup>37</sup> Muñoz Pérez, A.F. *"La prescripción y la caducidad en el derecho mercantil"* Economist & Iuris V. 20. N° 166.



Naturalmente, la estimación de la prescripción conlleva a la extinción del derecho afectado por la misma (art. 1930 CC). Como ocurre en otros sectores de derecho, la prescripción ha de ser alegada por el deudor, pues no es susceptible la aplicación de oficio a diferencia de la caducidad.

Respecto de la caducidad, ya hemos visto en este trabajo que en determinadas ocasiones el derecho nace con un periodo para su ejercicio. Objetivamente si no se ejercita en ese plazo, el derecho caduca, sin prejuzgar en absoluto si el titular ha sido o no diligente en su ejercicio.

El supuesto paradigmático sería el establecido en el art. 342 del Código "El comprador que no haya hecho reclamación alguna fundada en los vicios internos de la cosa vendida, dentro de los treinta días siguientes a su entrega, perderá toda acción y derecho a repetir por esta causa contra el vendedor"

El párrafo segundo del citado precepto señala a continuación "se considera la prescripción como no interrumpida por la interpelación judicial, si el actor desiste de ella o caducara la instancia, o fuese desestimada su demanda". Solo se habla en el precepto de una posible reclamación judicial, dejando al margen los que no tengan esa consideración.

En cuanto a la reclamación extrajudicial, ha sido admitida, como pone de relieve Enrique Fernández<sup>38</sup>, desde la STS Sala Primera de 4 de diciembre de 1995, RC 1638/1992, conjugando el art. 1973 CC con el 944 [C.Com.](#)

Los efectos de la caducidad son muy claros, no es susceptible de interrupción y puede ser, como hemos dicho, aplicada de oficio si la norma que la prevé es de carácter obligatorio.

### **C) LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD EN EL DERECHO PRIVADO**

---

<sup>38</sup> Fernández, E. *Economist & Iuris*, Año 2006, n° 199, abril 2016. Pag. 8

Para el CC la prescripción es un hecho jurídico -el mero transcurso del tiempo fijado en la Ley (cfr. art. 1961)- al que se asigna una consecuencia, la extinción de los derechos y acciones de cualquier clase que sean (art. 1930, 2 CC).

En cualquier caso, conviene precisar, como señala Cordón Moreno<sup>39</sup>, "que la prescripción no extingue ni el derecho material ni la acción: el primero porque la satisfacción de un derecho "prescrito" —por haber transcurrido ya el plazo fijado en la ley para el ejercicio de la correspondiente acción- no supone pago de lo indebido que fundamentaría la acción de repetición (la *condictio indebiti*) ex art. 1895 CC; faltaría el segundo de los requisitos que señala este último precepto legal, a saber, la posibilidad de que el deudor que ejercite la acción de repetición pruebe la inexistencia de la obligación, porque, como ha dicho el AAP Santa Cruz de Tenerife 30 enero 1999 (AC 1999/177), "el derecho o crédito supuestamente afectado por la prescripción es plenamente exigible" por lo que "el pago o cumplimiento de una deuda prescrita es plenamente eficaz, extingue la obligación."

A ello cabe añadir que tampoco puede ser objeto de recuperación en base a un supuesto pago por error derivado de la posible extinción por prescripción de la deuda exigida una vez abonada, pues tal hecho extintivo sólo tiene virtualidad en la medida en que expresamente se opone a la reclamación formulada.

El CC establece en sus arts. 1962 a 1968, ambos inclusive, los diferentes plazos de prescripción, según la naturaleza de las acciones a ejercitar:

Como ya se ha señalado, la Ley 42/2015, de 5 de octubre de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en su Disposición Final Primera, modifica el art. 1964 del CC, reduciendo el plazo general de prescripción para el ejercicio de acciones personales que no tuvieran previsto un plazo especial de prescripción, de CINCO años frente al anterior de QUINCE años.

Por tanto, los plazos de prescripción de las acciones civiles, ordenados de mayor a menor tiempo, partiendo del art. 1.961 CC "Las acciones prescriben por el mero lapso del tiempo fijado por la ley" serían los siguientes:

**1.-Plazo de prescripción de TREINTA años:**

<sup>39</sup> Cordón Moreno F. "*Las excepciones de prescripción y caducidad (Leyes 26 y 27 del Fuero Nuevo)*" Revista Jurídica de Navarra. Enero-Junio de 2008 n° 45. Págs. 77-101

Las acciones reales sobre bienes inmuebles prescriben a los treinta años, sin perjuicio de lo establecido para la adquisición del dominio o derechos reales por prescripción en los arts. 1.957 y 1.959 CC (art. 1.963 CC).

**II.- Plazo de prescripción de VEINTE años:**

La acción hipotecaria prescribe a los veinte años (art. 1.964.1 CC).

**III- Plazo de prescripción de SEIS años:**

Las acciones reales sobre bienes muebles prescriben a los seis años de pérdida la posesión, salvo que el poseedor haya ganado por menos término el dominio conforme al art. 1955, y excepto los casos de extravío y venta pública, y los de hurto o robo (art. 1.962 CC)

**IV Plazo de prescripción de CINCO años:**

Se distinguen las dos siguientes categorías:

a) Las acciones personales de todo tipo que no tengan plazo especial de prescripción fijado legalmente prescriben a los cinco años desde que pudiera exigirse la obligación, teniendo en cuenta que en las obligaciones continuadas de hacer o no hacer, el plazo comenzará cada vez que se incumplan (art. 1.964.2 CC).

Antes de la ley 42/2015 de 5 de octubre, este plazo de prescripción era de QUINCE años. Y claro, con ello hay que atender al régimen transitorio establecido en aquélla, pudiendo distinguirse, al efecto, las siguientes situaciones:

— Acciones derivadas de relaciones jurídicas nacidas entre el 7-10-2000 y el 7-10-2005: seguirá vigente el régimen legal anterior y por tanto, será vigente el plazo de quince años.

—Acciones derivadas de relaciones jurídicas nacidas entre el 7-10-2005 y el 7-10-2015: se aplicará el nuevo régimen de prescripción de 5 años, prescribiendo el día 7-10 -2020, es decir, cinco años después de la entrada en vigor de la ley. — Acciones derivadas de relaciones jurídicas nacidas a partir de 7-10-2015: se aplica el nuevo plazo de prescripción de cinco años.

b) Las acciones para exigir el cumplimiento de las siguientes obligaciones (art. 1.966 CC):

1.- La de pagar pensiones alimenticias.

2.- La de satisfacer el precio de los arriendos, sean de fincas rústicas o de fincas urbanas.

3.- La de cualesquiera otros pagos que deban hacerse por años o en plazos más breves.

V.- Plazo de prescripción de TRES años.

Las acciones para exigir el cumplimiento de las obligaciones siguientes (art. 1.967 CC):

1- La de pagar a los jueces, abogados, registradores, notarios, escribanos, peritos, agentes y curiales sus honorarios y derechos, y los gastos y desembolsos que hubiesen realizado en el desempeño de sus cargos u oficios en los asuntos a que las obligaciones se refieran.

2.- La de satisfacer a los farmacéuticos las medicinas que suministraron; a los profesores y maestros sus honorarios y estipendios por la enseñanza que dieron, o por el ejercicio de su profesión, arte u oficio.

3.- La de pagar a los menestrales, criados y jornaleros el importe de sus servicios, y el de los suministros o desembolsos que hubiesen hecho concernientes a los mismos.

4.- La de abonar a los posaderos la comida y habitación, y a los mercaderes el precio de los géneros vendidos a otros que no lo sean, o que siéndolo se dediquen a distinto tráfico.

El tiempo para prescripción de las acciones a que se refieren los tres párrafos anteriores se contarán desde que dejaron de prestarse los respectivos servicios.

Y como señala Francesc Costa<sup>40</sup> en aquello a que se refiere a la reclamación del pago de suministros (agua, gas, electricidad), nuestra jurisprudencia, ha considerado de aplicación el plazo de prescripción de TRES años contenido en el art. 1.967.4 CC, al considerar que se trata de la compraventa de un producto (la energía eléctrica, el agua o el gas) a favor de particulares en los que no existe propósito de reventa posterior, entre otras muchas, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala I<sup>a</sup> de 12 de mayo de 2006, RC 3387/1999 (RJ 2006/2357). Y en estos supuestos, el plazo de prescripción se contará desde que dejaron de prestarse "los respectivos servicios" (art. 1967 in fine), es decir, acudiendo a la correspondencia entre cada servicio singular y diferenciado y la obligación de pago concreta que de él deriva, no a la finalización de la relación

---

<sup>40</sup> Costa F. "Plazos de prescripción de acciones civiles" *Economist & Iuris*. 2 de septiembre de 2007. Págs.. 1 y ss.

jurídica dimanante de este contrato. Por cuanto que a cada uno de los servicios que integran el contrato de suministro corresponde la extensión del correspondiente recibo o factura, expresivo de una obligación con exigibilidad propia, a partir de la fecha de su expedición ha de aplicarse para cada uno de ellos el plazo de prescripción

**VI.- Plazo de prescripción de UN (1) año:**

**Prescriben por el transcurso de un año (art. 1.968 CC)**

**1.- La acción para recobrar o retener la posesión.**

**2.- La acción para exigir la responsabilidad civil por injuria o calumnia, y por las obligaciones derivadas de la culpa o negligencia de que se trata en el art. 1.902, desde que lo supo el agraviado.**

En cuanto al tiempo para la prescripción de las acciones, cuando no haya una disposición especial que otra cosa determine, se deberá contar desde la fecha en que tales acciones pudieron ejercitarse (art. 1.969 CC).

Finalmente, como señala el art. 1973 CC, la prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales, por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor. Por otra parte, es indubidato el criterio de la jurisprudencia al afirmar que dicho instituto debe ser interpretado restrictivamente, al basarse en la seguridad jurídica y no en un principio de justicia.

Así lo declaran expresamente las SSTS de 27 de junio y 17 de diciembre de 1979 (RJ 1979/4363), 16 de marzo de 1981 (RJ 1981/916), 7 de julio y 8 de octubre 1982 (RJ 1982/4220) y 31 de enero, 9 de marzo y 7 de julio de 1983 (RJ1983/401, RJ 1983/1430 y RJ 1983/4075) que afirman que "la prescripción, como limitación al ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica, no ha de ajustarse a una aplicación técnicamente desmedida, por fundada en una aplicación rigorista, y antes bien, como instituto no fundado en la justicia intrínseca, debe sujetarse a un tratamiento restrictivo"

Además, en SSTS de 2 de febrero y 16 de julio de 1984 (RJ 1984/570 y RJ 1984/4073) y 6 de mayo de 1985 (RJ 1985/6319) se afirma que debe ser aplicada "con orientaciones rigurosas y descartando interpretaciones extensivas o flexibles."

Por otra parte, en SSTS de 4 de enero de 1926 y 22 de diciembre de 1950 (RJ 1950/1846) se diferencia, a efectos de la eficacia de la interpretación de la

prescripción, entre dicho instituto y la suspensión, afirmándose "pues a diferencia del instituto de la suspensión, que simplemente paraliza el plazo concediendo eficacia al tiempo ya transcurrido para sumarlo al posterior, a la cesación del fenómeno suspensivo, la interrupción elimina ese decurso de manera que el lapso legal de prescripción ha de ser iniciado en su cuenta una vez desaparecida la causa que tal interrupción produjo."

Y como dice la STS de 27 de diciembre de 2001 (RJ 2002/1646), la "indeterminación de alguna de las fechas que se observa en las diligencias no debe resolverse en contra de la parte a cuyo favor juega el derecho reclamado."

Para estos casos de daños o lesiones que se mantienen durante un tiempo continuado, habrá que atenerse, pues, al momento en que se conozcan de modo definitivo los efectos del quebranto producido.

En cuanto a su carácter procesal, la prescripción debe ser propuesta por el demandado, no apreciable, por tanto, de oficio y lo debe ser en el trámite de contestación a la demanda. Así, la STS de 31 de marzo de 1995 (RJ 1995/2795) declaraba "al no haberse formulado oportunamente en el escrito de contestación ... no podía ser acogida, máxime al ser una excepción perentoria plenamente renunciable y, por ello, no apreciable de oficio."

Y si la parte no planteó la prescripción en el momento procesal oportuno no puede posteriormente introducir esa cuestión ni ante el órgano de segunda instancia ni en casación, dado el carácter novedoso de tal alegato impugnatorio, señalando expresamente las SSTS de 30 de junio y 6, 10 y 18 de julio de 2006 (RJ 2006/4949) "que en esta última vía no se puedan plantear cuestiones nuevas que debieron serlo en los escritos del pleito, en aras de salvaguardar los principios de preclusión y de audiencia de parte contraria, cuestión que de otro modo se vería imposibilitada de alegar y probar, por las características de la casación, lo que convenga frente a las afirmaciones o negaciones extemporáneas de la parte."

#### **D) CADUCIDAD**

**1. Distinta de la prescripción es la caducidad de la acción que, aún refiriéndose al fondo del asunto, puede ser apreciada de oficio.**

**En cuanto a las diferencias con la prescripción conviene señalar que, mientras la caducidad descansa no solo sobre la necesidad de poner término de los derechos, sino también sobre una presunción de abandono por parte de su titular, la prescripción se funda exclusivamente en la necesidad de la seguridad del tráfico jurídico y opera por el mero transcurso del tiempo, por lo que es estimable sólo a instancia de parte, en tanto que la caducidad es acogible también de oficio (STS de 18 de octubre de 1963, RJ 1963/4138).**

**Y la jurisprudencia ha declarado sobre la caducidad:**

- a) La naturaleza civil y no procesal del plazo de caducidad, STS de 28 de julio de 1999 (RJ 1999/6580).**
- b) En los casos de caducidad, no inciden las causas de interrupción del artículo 1973 del CC.**
- c) Otra cuestión de interés es la relativa al cómputo de la misma cuando el día final es inhábil. Las posturas están enfrentadas. Una línea jurisprudencial sostiene que si la caducidad vence en día inhábil, debe prorrogarse al siguiente día hábil cuando el derecho deba exigirse judicialmente; en día inhábil es imposible presentar la demanda. Esa teoría se basa en la STS de 21 de noviembre de 1981 (RJ 1981/5265), y la siguen las SAP de Baleares de 14 de mayo de 2003 y Salamanca de 20 de enero de 2005. Las razones que se utilizan en ellas oscilan desde la equidad hasta la analogía con los arts. 133 LEC en relación con el art. 182 LOPJ. Otra línea jurisprudencial es la seguida por las SAP de Sta. Cruz de Tenerife de 13 de junio de 2005 (AC 2005/1133) Asturias de 5 de febrero de 2004 (JUR 2004/124790) y Alava de 1 de marzo de 2004 que mantienen todo lo contrario. La segunda línea expuesta arranca de la naturaleza estricta de la caducidad definida en la STS de 10 de noviembre de 1994 (RJ 1994/8466) que nos dice: "según ha tenido ocasión de declarar esta Sala en SS, entre otras, 30 abril 1940 (RJ 1940/304), 7 diciembre 1943 (RJ 1943/1307), 17 noviembre 1948 (RJ 1948/1413), 25 septiembre de 1950 (RJ 1950/1406), 5 julio 1957 (RJ**

1957/2554), 18 octubre 1963 (RJ 1963/4138) y 11 mayo 1966 (RJ 1966/2419), la caducidad o decadencia de derechos surge cuando la <ley o la voluntad de los particulares señalan un plazo fijo para duración de un derecho, de tal modo que transcurrido no puede ser ya ejercitado, refiriéndose a las facultades o poderes jurídicos cuyo fin es promover un cambio de situación jurídica, nota característica que la diferencia de la prescripción, pues así como ésta tiene por finalidad la extinción de un derecho ante la razón objetiva de su no ejercicio por el titular, y a fin de evitar la inseguridad jurídica, en la caducidad se atiende sólo al hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del plazo prefijado, hasta el punto de que puede sostenerse en realidad que es de índole preclusiva, al tratarse de un plazo dentro del cual, y únicamente dentro de él, puede realizarse un acto con eficacia jurídica, de tal manera que transcurrido sin ejercitarlo impone la decadencia fatal y automática de tal derecho en razón meramente objetiva de su no utilización, y más en cuanto que los derechos o facultades jurídicas conceden a su titular la facultad o poder para provocar un efecto o modificación jurídica, con el fin de producir una consecuencia de tal índole en favor del sujeto y a cargo de otros, lo que puede tener lugar haciendo cesar un preexistente estado de derecho hasta el punto de que, en definitiva, se es titular de la acción creadora y no del derecho creado, ya que para que surja éste es condición indispensable que se ponga en ejercicio en el plazo prefijado, pues si transcurre sin que la acción concedida se utilice desaparecen los derechos correspondientes, situación incluso apreciable de oficio en instancia, según proclaman SSTs de 25 septiembre 1950 (RJ 1950/1406), 24 noviembre 1953 (RJ 1953/3138), 5 julio 1957 (RJ1957/2554) y 18 octubre 1963 (RJ 1963/4138), todo ello según se recoge en Sentencia de 25 de mayo de 1979 (RJ 1979/1893)"

- d) En la caducidad corresponde al actor la carga de la prueba relativa al tiempo en que ejercitó su acción.
- e) Si la caducidad es una excepción que afecta al fondo del asunto, resulta más que evidente que la misma debe ser apreciada en la sentencia.



## **E) LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD EN LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL**

1.- Es reiterada la doctrina del Tribunal Constitucional relativa a que la interpretación de las normas sobre prescripción y caducidad es una cuestión de mera legalidad ordinaria. Así en Sentencia 77/2002, de 8 de abril, FJ 3 (RTC 2002/77), se afirma "En relación al caso particular de la apreciación de la prescripción y la caducidad constituye doctrina reiterada de este Tribunal que la interpretación efectuada por los Jueces y Tribunales de Justicia de las normas relativas tanto a los plazo de caducidad como a los de prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria, es decir, de la exclusiva competencia de aquéllos. ... En este sentido concretamente declarado que "no corresponde a este Tribunal revisar la legalidad aplicada ni establecer, en concreto, la interpretación que haya de darse a las normas que regulan los plazos de prescripción en el ejercicio de los derechos y acciones o establecen el cómputo de dichos plazos."

2.- Ahora bien, se cuida de precisar que sí podrá ser objeto de análisis si la interpretación efectuada es inmotivada, arbitraria o ha incurrido en error patente. Así, en Sentencia nº 61/1996, de 15 de abril, FJ2 (RTC 1996/61), con cita de diversas sentencias, señala que "la apreciación por los órganos judiciales de la caducidad de la acción sustentada en un patente error en su cómputo, lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva, ya que supone negar de manera infundada un resolución judicial sobre el fondo del asunto".

En estos casos, es decir, del acceso a la jurisdicción, el Tribunal ha declarado que el principio pro actione proscribire aquellas decisiones de inadmisión que "por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre los fines que aquellas causas preservan y los intereses que sacrifican." Sentencia nº 106/2008, de 15 de diciembre, FJ4 (RTC 2008/166).

Ahora bien,

3.1. Si nos situamos en el ámbito de la prescripción, se nos antoja complicado que una sentencia declare una inadmisión del proceso en base a la misma, pues aquélla deberá ser alegada una vez incoado el proceso por el demandado.

3.2. En lo que respecta a la caducidad, apreciable de oficio, podría plantearse esta cuestión, no sin señalar que la LEC sólo contempla la inadmisión de la misma, en los casos y por las causas expresamente previstas en dicha Ley (art. 403.1).

En esta línea y refiriéndose a la obtención de una primera decisión judicial, la Sentencia 154/2004, de 20 de septiembre, FJ2 (RTC 2004/154), sostiene: "Dicha ampliación de los cánones de control constitucional es consecuencia de la mayor intensidad con que se proyecta pro actione cuando lo que está en juego, como aquí ocurre, es la obtención de una primera decisión judicial (SSTC 37/1995, de 7 de febrero, RTC 1995,37), FJ5; 36/1997, de 25 de febrero, RTC 1997,36, FJ3; 119/1998, de 4 de junio, RTC 1998,119 y 122/1999, de 28 de junio, RTC 1999,122, FJ2, por todas), toda vez que dicho principio opera en este caso sobre los presupuestos procesales establecidos legalmente para el acceso a la justicia, impidiendo que determinadas interpretaciones y aplicaciones de los mismos eliminen u obstaculicen injustificadamente el derecho a que un órgano judicial conozca y resuelva en Derecho sobre la pretensión a él sometida (SSTC 63/1999, de 26 de abril, RTC 1999,63, FJ2 y 158/2000, de 12 de junio, RTC 2000,158, FJ5, entre otras muchas".

Y observando la práctica judicial puede afirmarse que las inadmisiones de la primera decisión judicial son escasas, produciéndose los mismos generalmente por la no observancia de los requisitos procesales impuestos en cada caso o porque la demanda sostiene una pretensión que resulte claramente no conforme a derecho.

### **III) LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO PÚBLICO**

## **AB.2.1) LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO PENAL**

Señalado lo anterior, comencemos el análisis de la Prescripción por el Derecho Penal. Hay, como bien indica Puig Peña<sup>41</sup>, un último obstáculo al castigo del delito, y es el que nace del transcurso del tiempo sin que el sistema represivo del Estado haya actuado contra el mismo. Estamos delante de la prescripción, institución de honda raigambre civil y conocida en el campo penal también desde antiguo y que puede operar lo mismo sobre la acción penal que sobre la pena.

Dice el autor que ya en las leyes romanas se establecían diversos plazos para la prescripción, y en nuestras leyes históricas se encuentran también antecedentes de este instituto. Las Partidas establecieron el plazo de veinte años para los delitos de falsedad; cinco para el adulterio, incesto y acceso con religiosa o doncella; uno para la injuria, tuerto o agravio; empezando a contarse la prescripción desde el día que se cometió el delito. El Código de 1822, en cambio, no estableció tiempo alguno para la prescripción respecto de los sentenciados (art. 179).

En lo que respecta a su fundamento, de todos es conocido que BECCARIA, BENTHAM, GUNDLER y otros tratadistas censuraron abiertamente la prescripción por considerarla peligrosa para el orden social, puesto que, dejando abierta una puerta a la impunidad, excita a la perpetración de los delitos. Posteriormente y desde el campo de la escuela positivista se ha censurado también esta institución, rechazándola en absoluto GAROFAL para los reos habituales y delincuentes natos. Sin embargo, la mayoría de los autores se pronuncian por su admisibilidad apoyando su existencia en los argumentos siguientes:

### **1.º En una consideración de orden subjetivo.**

Por parte del titular de la acción penal hay una presunción de renuncia del derecho; ya sea el particular, ya sea la sociedad, parece que no tienen

---

<sup>41</sup> Puig Peña F *"Derecho Penal II. Editorial Revista de Derecho Privado"*. Madrid 1969. Págs.. 553 y ss.

interés en perseguir un hecho ya lejano y tal vez olvidado. Por parte del delincuente hay una presunción de enmienda después de haber transcurrido cierto tiempo sin volver a delinquir. Aparte de esto se ha dicho que el reo, al sustraerse a la acción de la justicia, lleva una vida azarosa de sufrimientos análogos a los de la pena.

## **2.º En una consideración de orden social.**

Existen motivos sociales o procesales que aconsejan este instituto. En primer lugar, con el transcurso del tiempo se debilitan o extinguen las pruebas del delito, en segundo término, al cesar la alarma social cesa uno de los fundamentos del derecho de castigar (STS de 24 de febrero de 1964).

## **3.º En razones de orden jurídico.**

Pues no se pueden prolongar indefinidamente situaciones jurídicas expectantes del ejercicio de acciones penales, tal como originariamente ya defendió el Tribunal Supremo en la Sentencia de 21 de enero de 1956.

Para Rodríguez Devesa<sup>42</sup> el fundamento de la prescripción en el Derecho Penal es múltiple. Con el tiempo la pretensión punitiva se debilita y termina por considerarse inconveniente su ejercicio, tanto desde el punto de vista retributivo y de la prevención general, como en relación con los fines resocializadores de la pena. Se destruyen también o se hacen difíciles las pruebas, dificultando la instrucción razonable de un proceso y se producen cambios en la personalidad del delincuente que pueden llegar a anular su energía criminal a consecuencia de los estragos físicos que ocasionan los años. La pena se consideraría improcedente cuando quien delinquiró lleva muchos años haciendo vida honrada en libertad y demostrando con ella su arrepentimiento y carencia de peligrosidad social. A lo que se añade que el paso del tiempo borra todo en la memoria de los hombres; le ley no hace más que consagrar ese olvido real cuando le reconoce efectos extintivos.

El Código penal regula tanto la prescripción del delito (arts. 131 y 132), como la de la pena (arts. 133 y 134) y las medidas de seguridad (art. 135). Los delitos prescriben por el transcurso del tiempo sin ser juzgados, mientras que las

---

<sup>42</sup> Rodríguez Devesa J.M. *"Derecho Penal Español. Parte General. Segunda Edición Madrid 1971, Pág. 557.*

penas y las medidas de seguridad prescriben porque, una vez impuestas en la condena, transcurren los plazos de prescripción sin ser ejecutadas. Los plazos de prescripción dependen de la gravedad del delito, la pena, o la medida de seguridad.

La prescripción del delito se produce cuando transcurren los plazos indicados en el art. 131 CP, en función de la pena que el delito tenga asignada en abstracto (no según la que correspondería aplicar en el caso concreto), como acertadamente exponen Muñoz Conde y Mercedes García Arán<sup>43</sup>. Desde la LO 5/2010, de 22 de junio, el plazo mínimo de prescripción es de cinco años, excepto los delitos leves y los de injurias y calumnias, que prescriben al año. Los delitos de lesa humanidad, genocidio y contra personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado (excepto los del art. 614 CP) no prescriben.

La misma reforma añadió que tampoco prescriben los delitos de terrorismo que hayan causado la muerte de una persona (art.131,3, párrafo segundo CP). Esta norma, indudablemente inducida por la alarma que genera el terrorismo, pretende lanzar el mensaje de que, por mucho tiempo que pase, el terrorista siempre podrá ser castigado por lo que hizo, aunque no haya cometido ningún otro delito ni haya sido perseguido penalmente. Por otra parte, esta nueva regulación no es retroactiva y sólo podrá aplicarse a delitos cometidos después de la reforma; de no haberse reformado esta cuestión y dada la gravedad de estos delitos, hubieran prescrito después de veinte años, por lo que sólo después de un largo plazo tendrá relevancia esta declaración de que son imprescriptibles.

Los plazos empiezan a correr el día en que se haya cometido la infracción, pero el art. 132,1 CP establece precisiones para casos especiales de consumación: el delito continuado empieza a prescribir cuando se comete la última infracción; el delito permanente (por ejemplo, el secuestro), desde que cesa la situación ilícita, y las infracciones que requieren habitualidad, desde que cesa la conducta. El mismo artículo establece que en determinados delitos contra menores de edad, el plazo de prescripción se computa desde el día en

---

<sup>43</sup> Muñoz Conde F. y García Arán M. *"Derecho Penal. Parte General"*. Editorial Tiranch Lo Blanch 2015. Pág. 433.

que la víctima alcanza la mayoría de edad o, si fallece antes de alcanzarla, desde el día de su fallecimiento.

El número 2 del art. 132 regula la interrupción y la suspensión del plazo de prescripción. Cuando el plazo se interrumpe, se anula el tiempo ya transcurrido hasta que se produjo la interrupción, aunque puede volver a correr desde el principio si se paraliza el procedimiento o termina sin condena. En cambio, el plazo se suspende durante un tiempo, vuelve a correr computándose el tiempo transcurrido antes de la suspensión. El plazo sólo se interrumpe cuando una resolución judicial dirige el procedimiento contra una persona determinada, considerándola indiciariamente responsable del delito. La mera presentación de una denuncia o una querrela ante un órgano judicial sólo suspende el plazo (durante un máximo de seis meses), pero si durante la suspensión recae una resolución judicial que interrumpa el plazo, éste se considera interrumpido desde el momento en que se presentó la denuncia o querrela.

A esta cuestión ya nos hemos referido anteriormente.

El art. 133 regula la prescripción de las penas impuestas por sentencia firme. Según el apartado 1 de este precepto las penas prescriben: a los treinta años, las de prisión por más de veinte años; a los veinticinco años, las de prisión de quince o más años, sin que excedan de veinte; a los veinte, las de inhabilitación por más de diez años y las de prisión por más de diez y menos de quince; a los quince, las de inhabilitación por más de seis y que no excedan de diez años y las de prisión por más de cinco y que no excedan de diez años; a los diez, las restantes penas graves; a los cinco, las penas menos graves; y las penas leves, al año. No prescriben las penas impuestas a los delitos que el art. 131,4 CP declara imprescriptibles lesa humanidad, genocidio, etc. (art. 133,2 CP).

El art. 134 determina que el tiempo de prescripción de la pena comenzará a correr desde la fecha de la sentencia firme, o desde el quebrantamiento de la condena, si ésta hubiese comenzado a cumplirse.

La prescripción es una norma favorable al reo porque limita poder punitivo del Estado, por lo que, en general, se considera de naturaleza jurídico-material y no meramente procesal (STS 1146/2006, de 22 de noviembre). Por ello, las

normas que regulan los plazos de prescripción no pueden ser aplicadas retroactivamente si con ello se perjudica al reo. STS 176/2008, de 24 de abril (RJ 2008/1576). Aquí se incluyen las normas que declaran la imprescriptibilidad de algún delito porque tal declaración afecta al plazo de prescripción en el sentido de que lo elimina, lo que, indudablemente, perjudica al reo.

En cambio, las disposiciones que regulan la interrupción y la suspensión del plazo se refieren a la repercusión de determinados actos procesales (resolución judicial inculpatória, denuncia, querrela) en el desarrollo del procedimiento, por lo que —pese a incluirse en el CP— poseen naturaleza procesal (como se indica en la Exposición de Motivos de la LO 5/2010, de 22 de junio, que las introdujo). Como normas procesales, deben aplicarse a los actos que tienen lugar en cada momento (*tempus regit actum*), por lo que no cabe plantear su retroactividad, tal como opinan los citados autores"

## **B) LA PRESCRIPCIÓN EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO**

El interés público, como contrapunto al interés privado, se traduce en un Estado de Derecho, en normas que imponen límites a la actuación de todos los sujetos, privados y públicos. La contravención de tales límites lleva aparejada determinadas consecuencias para los sujetos infractores, una de las cuales puede consistir —cuando la contravención se tipifica como infracción y para corregir ésta— en imponer al infractor una sanción en ejercicio propiamente de la potestad sancionadora.

Analizamos a continuación algunos elementos relevantes de los mismos.

## **C) INEXISTENCIA DE DIFERENCIA, POR NATURALEZA, ENTRE LOS ILÍCITOS PENALES Y ADMINISTRATIVOS**

---

« Obra citada pag. 435

Es opinión general en la doctrina y jurisprudencia que no existe una diferencia desde el punto de vista de su naturaleza entre ilícito penal e ilícito administrativo o infracción administrativa (STS de 9 de enero de 1991, FJ3 (RJ 1991/3447), siendo la elección entre uno y otra fruto de una opción de política legislativa —en el marco constitucional- teniendo siempre en cuenta lo más adecuado respecto del bien jurídico a proteger. La citada STS reproduce la de 8 de junio de 1981, del Tribunal Constitucional que afirma "Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución y una reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo hasta tal punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido con técnicas administrativas o penales."

Y es que, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, los principios propios del orden penal son trasladables, con matices (por ejemplo, la separación entre órganos de instrucción y decisión), al ámbito administrativo.

Así, la STC 194/2000, de 19 de julio, FJ10 (RTC 2000/194) afirma que es doctrina constitucional reiterada que las garantías procesales constitucionalizadas en dicho precepto (el art. 24.2 CE) son de aplicación al ámbito administrativo sancionador "en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución (por todas, STC 14/1999, de 22 de febrero, FJ3 (RTC 1999/14))"

La atribución a la Administración Pública de una potestad sancionadora constituye en nuestros días una clara solución sin tener enfrente otras alternativas al ser evidente que la Administración en ámbitos cada vez más administrativos necesita de dicha potestad sancionadora. Cuestión aún más clara si se piensa en el actual sistema administrativo en el que aparecen corporaciones públicas de base privada y las llamadas autoridades administrativas independientes que constituyen un mundo con fórmulas que pueden dar lugar a sistemas autónomos.



Como señala Parejo Alfonso<sup>45</sup> En este punto, no puede olvidarse que el art. 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950 hace hincapié, más que en la condición estrictamente judicial del "tribunal" capaz de decidir en materia civil y penal, en su establecimiento por la Ley y su independencia e imparcialidad.

Eso sí, como declara la STC n° 77/1983, de 3 de octubre, FJ3 (RTC 1983/77): "La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera. De esta premisa son necesarias consecuencias las siguientes: a) el necesario control "a posteriori" por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada."

Afirmaciones, todas ellas, en consonancia con la posición del poder judicial como uno de los poderes del Estado baluarte a la postre de la libertad

En lo que respecta a la clasificación de las sanciones, Luciano Parejo distingue las 3 siguientes clases:

**a) Sanciones de policía general**

Integran esta categoría todas aquéllas en las que la potestad sancionadora administrativa persigue el control del orden social general y constituyen, así, las de mayor alcance en el orden administrativo, por lo que en su régimen deben entenderse aplicables con el mayor rigor las garantías constitucionales. El ejemplo prototípico es el de las sanciones por razón de la seguridad ciudadana o pública, aunque cabe citar otros muchos, en la medida en que este tipo de

---

<sup>45</sup> Parejo Alfonso, L. "*Lecciones de Derecho Administrativo*" Novena Edición Tiranch Lo Blanch. Pags. 528 y ss

potestad sancionadora ha experimentado un notable desarrollo y, en su caso, especialización, transformándose en sanciones de policía especial (así, las sanciones en materia de urbanismo, alimentación, sanidad, espectáculos públicos, prensa, medios de comunicación, etc.).

#### **b) Sanciones de policías especiales**

Surge este tipo de sanciones justamente por especialización respecto de las anteriores y con origen en la protección de las llamadas "propiedades especiales", con la finalidad de dispensar una específica tutela a los ordenamientos administrativos de sectores concretos de la realidad. Su evolución ha corrido paralela al crecimiento y diversificación de la actividad administrativa y, por tanto, a la desagregación de la AP en departamentos o "ramas" e, incluso, servicios o políticas especializadas, lo que de por sí proporciona una idea cabal de las dimensiones del fenómeno.

Dentro de esta categoría diferencia dos especies.

##### **1a. Sanciones de policía demanial.**

La nota distintiva de esta clase de sanciones es su finalidad de protección de la integridad y funcionalidad de los bienes integrantes del correspondiente dominio público a los efectos de asegurar el uso o el servicio públicos a los que sirven dichos bienes.

##### **2. Sanciones de policía de políticas públicas formalizadas en ordenamientos administrativos sectoriales.**

Se agrupa aquí el conjunto heterogéneo de sanciones cuya característica común es la de servir, en cada caso, de instrumento de control y efectividad de los correspondientes sectores de la acción administrativa: el urbanismo, la sanidad, la seguridad social, el comercio, la libre competencia, el consumo, la alimentación, el tráfico, el medio ambiente, la contribución a las cargas generales, etc.

#### **c) Sanciones disciplinarias**

Como toda organización, la AP, es decir, cada una de las organizaciones que tengan la consideración de tal, precisa para existir y funcionar correctamente de un poder interno o doméstico específico de articulación de los medios, en concreto los personales, cuya actuación es precisamente la de la organización. La potestad de disciplina, es decir, de sanción de sus funcionarios o, en términos más generales, sus empleados es, pues, consustancial a la AP en

tanto que organización. Las sanciones disciplinarias no son, en definitiva, más que sanciones administrativas cualificadas por el tipo de relación jurídica sustantiva sobre el que operan: la relación de empleo público.

En lo que respecta a la prescripción, superando la situación existente hasta ella, el art. 30 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante LRJSP) establece un régimen general de prescripción de las infracciones y las sanciones administrativas. No obstante, este régimen no es de directa y general aplicación, pues el establecimiento primario de los plazos de prescripción queda remitido a las Leyes ordenadoras en cada caso del ejercicio de la potestad sancionadora.

En ausencia pues, de prescripciones legales específicas rigen las siguientes reglas:

#### **1. Infracciones:**

1.1. Prescriben según su clasificación: las muy graves, a los tres años; las graves, a los dos años; y las leves, a los seis meses.

1.2. El plazo comienza a computarse desde el día de la comisión de la infracción. En el caso de las infracciones continuadas o permanentes, el plazo comienza a correr desde el día de la finalización de la conducta infractora.

1.3. El cómputo del plazo se interrumpe por la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, reanudándose si el expediente se paraliza durante más de un mes por causa no imputable presunto responsable.

#### **2. Sanciones:**

2.1. Prescriben en función de la clasificación de las infracciones que retribuyen: a los tres años las impuestas por infracciones muy graves; a los dos años, las impuestas por infracciones graves; y al año las impuestas por faltas leves.

2.2. El plazo comienza a computarse desde el día siguiente a aquél en que adquiera firmeza la resolución que imponga la sanción. La LRJSP formula ahora la regla así: desde el día siguiente a aquél en que sea ejecutable la sanción o haya transcurrido el plazo para recurrirla.

2.3. El cómputo del plazo se interrumpe por la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento de ejecución, reanudándose si dicho procedimiento se paraliza por más de un mes por causa no imputable al infractor.

La LRJSP añade ahora una regla más: en el caso de desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra resolución por la que se imponga una sanción, el plazo de prescripción de la sanción comienza contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo legalmente previsto para la resolución de dicho recurso.

#### **IV ESPECIAL REFERENCIA A LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.**

##### **A) INTRODUCCIÓN**

La prescripción se configura en la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre (en adelante LGT), como una forma de extinción de obligaciones tributarias (art. 69.3), del derecho a las devoluciones tributarias (art. 66.c) y d)) y de las responsabilidades derivadas de la comisión de las infracciones tributarias (art. 189 y 190).

De esta manera, como señala Eserverri Martínez" "es la prescripción parte sustitutiva del Derecho de la que se sirve para declarar adquiridos o extinguidos los derechos por el transcurso del tiempo".

Para Cazorla Prieto<sup>47</sup> la prescripción se produce por el "transcurso de cierto tiempo legalmente unido a la inactividad de la Administración Tributaria. Elementos configuradores, por tanto, de la prescripción son el transcurso de cierto tiempo y la pasividad del acreedor tributario. La prescripción tributaria sujeta a la reserva de ley (art. 8.1 de la Ley General Tributaria), es regulada en los arts. 66 y siguientes de esta última Ley como un modo de extinción de la deuda tributaria." En esta línea —continúa el citado autor- el art. 69.3 de la propia LGT, proclama que la prescripción tributaria extingue la deuda tributaria.

---

<sup>46</sup> Eserverri Martínez, E. *"La Prescripción Tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo"*. Editorial lo Blanch, Valencia 2012. Pág 13.

<sup>47</sup> Cazorla Prieto, L.M.. *"Derecho Financiero y Tributario. Parte General"*. Editorial Thomson Reuters Aranzadi, 16a Edición. Pág 319.

A esa idea de seguridad jurídica, que compartimos sin duda, se refiere Arana Landín<sup>48</sup> cuando señala que el instituto de la prescripción tiene por finalidad dar estabilidad y seguridad al tráfico jurídico.

## **I Relación con el Derecho Civil.**

- a) 1. Como señala Eserverri Martínez", la prescripción tributaria y la prescripción civil han venido estudiándose y enjuiciando a partir de la regulación de esta última institución en el Derecho privado como si en este cuerpo normativo se hallara el tronco común de la categoría jurídica, teniendo en cuenta que ambas instituciones se ponen al servicio de la seguridad jurídica para evitar que la desidia o negligencia del acreedor prolongue indefinidamente el desarrollo de la relación jurídica de crédito.

Ahora bien, aunque ambos garantizan como hemos dicho, la seguridad jurídica y la certeza del derecho, porque las relaciones jurídicas no se deben alargar en el tiempo de manera indefinida y tengan un tronco común, desde siempre la doctrina ha señalado importantes diferencias entre ellas. Eserverri Martínez ha puesto de relieve esas diferencias, centrándolas en diversos extremos, que concretamos a continuación:

a) En su versión extintiva de derechos, la prescripción civil, tiene su origen en la existencia de una relación jurídica que nace de la voluntad de las partes, mientras la relación jurídica tributaria nace de la ley, lo que convierte a la obligación tributaria en una obligación legal frente a la obligación civil de carácter voluntario o contractual.

b) Por ello, el titular del derecho subjetivo en el ámbito civil puede renunciar a su ejercicio y se ha venido explicando, así, la prescripción extintiva del derecho como la renuncia tácita a su ejercicio por quien

---

<sup>48</sup> Arana Landrín, S., *"La regulación de la prescripción en la nueva modificación de la Ley General Tributaria 58/2003"*, dentro de la obra *"Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria"*. Pág. 93.

<sup>48</sup> Obra citada págs.. 14 y 15

resulta ser su titular. En cambio, el carácter legal de la obligación tributaria

**impide a la Hacienda Pública la renuncia tácita al ejercicio de sus derechos subjetivos (no tiene capacidad o voluntad para renunciar a ellos y sí el deber de ejercitarlos), de manera que, en punto a la extinción del derecho subjetivo por el plazo del tiempo, el fundamento de la prescripción tributaria no puede encontrarse en una renuncia voluntaria de la Hacienda Pública al ejercicio de sus derechos, sino que debe buscarse en la desidia, abulia o incuria de los órganos a quienes compete el desarrollo de los derechos a determinar las deudas tributarias y exigir las, actitud negligente de los órganos al servicio de la Hacienda Pública que se reprende por el ordenamiento jurídico con la desactivación del derecho con fundamento en su prescripción.**

**c) En la primera (de nuevo, como consecuencia de su origen en la voluntad de las partes que contratan), para que se puede reconocer, es necesario que sea invocado por aquél a quien ha beneficiado el discurrir del tiempo prescriptivo, mientras que en el ámbito tributario la prescripción se aplica de oficio, sin necesidad de que sea exencionada por la parte a quién beneficia.**

**y d) Finalmente, y como consecuencia de la anterior circunstancia, quien se beneficia de la prescripción en el ámbito civil puede renunciar a la prescripción ganada, siendo así que en el contexto de los tributos quien se beneficia de la prescripción no puede renunciar a la misma porque se aplica de oficio por imperativo legal.**

**Para González Martínez<sup>5º</sup> sin perjuicio de reconocer el tronco común, la transposición *ad pedem litterae* de instituciones privadas a situaciones de Derecho público, crea confusión y da lugar a regulaciones que no cumplen la función, y ese es el caso de la prescripción en el ámbito tributario.**

**El fundamento de la prescripción se encuentra para la autora:**

**a) Tanto en el Derecho privado como en el Derecho público, en la necesidad de dotar de seguridad jurídica a las relaciones entre las partes**

---

<sup>5º</sup> Obra citada pág. 25 y siguientes.

**como consecuencia de la no actuación de las normas en relación con los**

derechos en presencia. Advierte que la prescripción no se presenta sólo como consecuencia de la inactividad de la parte titular del derecho, sino como consecuencia de una inactividad tanto del titular del crédito como de la persona sobre la cual ese derecho puede ser ejecutado. Precisamente por ello señala, y como luego se verá, la prescripción no opera si, pese a la inactividad del acreedor, el deudor realiza alguno de los actos previstos por la Ley con eficacia interruptiva.

b) La doctrina civilista de la prescripción no es automáticamente trasladable al Derecho Tributario, pues no resulta equiparable una institución como la prescripción civil inserta en un derecho como el privado dominado por el principio de autonomía de la voluntad y que hace que el derecho del acreedor sea simplemente eso: un derecho, ejercitable o no a su voluntad y que consiguientemente decae por el simple transcurso del tiempo.

c) En este contexto, no es equiparable el derecho de un acreedor privado con el derecho de la Administración a la percepción del crédito tributario, que no sólo no es un derecho, sino que es un deber y que se activa a través del haz de potestades que la Ley reconoce a ésta y cuya actuación resulta obligatoria, por lo que la doctrina, tras señalar el parentesco de la prescripción tributaria con prescripción civil, se ve inmediatamente obligada a señalar las diferencias que las separan.

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

e) El CC exclusivamente se refiere a la prescripción de los derechos y acciones. Por su parte, el art. 66 de la LGT con el que abre la Sección dedicada a la prescripción se refiere a la prescripción de los derechos y acciones, fórmula tomada literalmente del art. 1930 del CC, pero cuyo uso en el ámbito tributario resulta absolutamente inadecuada, pues la Administración no dispone de una acción para exigir la liquidación de la deuda tributaria, ni para recaudarla, ni una acción para sancionar sino que dispone de potestades administrativas a través de las cuales se hace efectivo el

principio de autotutela, y que tienen, como afirma Falcón y Tella<sup>51</sup>, carácter fiduciario, esto es, están al servicio de los intereses generales.

Por todo ello, como indica la autora, causa asombro la aplicación de la técnica de la prescripción al ejercicio de potestades de los entes públicos.

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

Pero, sea como sea, como indica el profesor Ferreiro Lapatza <sup>52</sup> "La prescripción de la deuda tributaria, de las obligaciones de devolución y reembolso, o de las obligaciones formales a las que la LGT dedica los arts.

66 a 70 sirve, al mismo principio (el de seguridad en las relaciones jurídicas) que la prescripción en general y en sus esquemas normativos fundamentales son igualmente los mismos que se aplican a las obligaciones en general (como es sabido, los contenidos en los 1930 y siguientes del CC)".

En este sentido es paradigmática la STS de 21 de diciembre de 1950 al señalar, como recuerda Blasco Delgado<sup>53</sup> "que el instituto de la prescripción deviene en exigencia ineludible de este principio y se apoya en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando de esta manera, claridad al tráfico jurídico".

---

<sup>51</sup> Falcón y Tella, R. Obra citada pág. 29.

<sup>52</sup> Ferreiro Lapatza, J.J. *"Curso de Derecho Financiero y Tributario: parte General"*, nº 25, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 467.

<sup>53</sup> Blasco Delgado, C. *"La nueva configuración de la prescripción y el derecho a comprobar e investigar"*. Colección Fiscalidad "Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria", pág. 64, Editorial Huygen.



Pérez Royo hace especial hincapié en la aplicación de oficio de la prescripción, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario, que, además, no podría renunciar a la prescripción ganada, significando que esta es una de las notas características de la prescripción tributaria y que la distingue de la civil y constituye uno de los rasgos más importantes de la caracterización de la posición de las partes en la relación jurídica tributaria. En este sentido, expone, refiriéndose incluso a la invocación de esta institución ante los Tribunales, lo siguiente:

"A diferencia del normal acreedor del derecho privado, la Hacienda Pública no tiene un interés propio o particular, sino que actúa en defensa del interés público, es decir, del interés general en que las deudas tributarias sean aplicadas conforme a la ley. Por eso, cuando el derecho cuyo ejercicio le encarga el ordenamiento ha prescrito por falta de diligencia en su actuación, la propia Hacienda debe declararlo. De la misma manera que el Estado, cuando ejerce el poder punitivo a través de los jueces, debe igualmente declarar de oficio la prescripción de la acción penal.

Por eso, también, el deudor tributario no puede renunciar a la prescripción ganada. Así lo decía el anterior Reglamento de Recaudación que en la actualidad se contempla por vía legal en el art. 69.3 LGT.

En definitiva, con independencia de lo que dijera el Reglamento, la norma en él establecida era una simple derivación del mandato de aplicación de oficio contenido, entonces como ahora, en la Ley. Así lo dejó establecido la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Vale la pena referirse a ella y lo que dice el Supremo es que ésta es una cuestión de orden público, de alcance general, y con implicaciones que van más allá del simple deber mecánico de la declaración de oficio. De esta circunstancia se deriva, como ha dicho también el Alto Tribunal, el que la prescripción pueda ser alegada en casación, aun cuando no lo haya sido en el recurso de instancia. Interpretando a la letra la normativa procesal, que establece motivos tasados

---

<sup>54</sup> Pérez Royo, F. *"Derecho Financiero y Tributario. Parte General"*. Editorial Thomsom Reuters, vigésima quinta edición. Pág. 347.

de casación y que no admite suscitar en dicha instancia cuestiones nuevas, si la cuestión de la prescripción no se alegó ante el juzgador de instancia, no cabría introducirla en el recurso de casación. Sin embargo, el Supremo ha dicho reiteradamente que por encima de la letra del precepto debe reconocerse el mandato que se deriva del principio de interés público de la obligada aplicación de oficio, que impide caracterizar la alegación de la prescripción como cuestión nueva"

Pues bien, compartimos las conclusiones de la doctrina tanto sobre el fundamento de la prescripción tributaria como que ésta presenta unos perfiles diferentes a la regulada por el Derecho privado y, en concreto por el CC, aun sirviendo ambas al mismo fin.

## **B) CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA DE INSPECCION**

Dentro del procedimiento de gestión, la función de aplicación del tributo no puede apoyarse tan sólo en las manifestaciones o reconocimientos que los particulares formulan en sus declaraciones. La Administración necesita averiguar la exactitud de estos datos y estar facultada para rectificarlos si fuera procedente, con el fin de que las prestaciones tributarias se produzcan con arreglo a la ley.

Es posible, además, que la Administración deba procurarse de oficio mediante investigación, los datos necesarios para liquidar el tributo, si no hubiesen sido declarados. De ahí las facultades de comprobación y de investigación que las normas otorgan a los órganos administrativos de gestión e inspección tributaria.

Las notas características de esta actividad inspectora son las siguientes<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Sáinz de Bujanda, F. *"Lecciones de Derecho Financiero"*. Décima Edición. Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Servicio de Publicaciones. Madrid 1993. Pags. 318 y siguientes.

1. Tiene carácter procedimental y accesorio. La inspección es una fase del procedimiento de gestión, que trata de controlar la verdad objetiva de los datos de hecho tenidos en cuenta en la aplicación de las normas tributarias.
2. Para la obtención de esta verdad objetiva, la Administración dispone de un conjunto de facultades prerrogativas (potestades, en sentido estricto) conferidas por el ordenamiento jurídico. Correlativamente, los sujetos pasivos se ven sometidos a una serie de deberes formales frente a esta actuación administrativa.
3. Las funciones que se cumplen por la inspección tributaria son de doble naturaleza, ya que, al buscar el cumplimiento de las normas tributarias, se actúa en un doble frente: a) Asesorando al contribuyente, es decir, dándole a conocer sus derechos y obligaciones y b) Reprimiendo la realización de infracciones tributarias, o sea, las situaciones irregulares, y permitiendo de esta forma la correcta liquidación de los deberes tributarios y la sanción de las infracciones descubiertas.

Además, a partir de la reforma de la Ley General Tributaria, operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, la Inspección de Tributos es competente para practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

El Reglamento General de la Inspección, de 25 de abril de 1986, haciendo uso de esa posibilidad, atribuye a la Inspección amplias facultades en este ámbito y lo mismo sucede en los arts. 166 y siguientes del Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI).

La resolución del TEAC de 17 de diciembre de 2009, RG 1479/2009, FJ 4º, describe perfectamente el procedimiento inspector y su naturaleza al afirmar que "El procedimiento inspector constituye un procedimiento administrativo especial. Es el cauce legal que los órganos de la inspección se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de su competencia

respectiva, para producir el correspondiente acto administrativo. Supone así una serie de trámites y de formalidades a que debe someterse los actos de la Administración con el objeto de que se produzcan con la debida legalidad y eficacia, tanto en beneficio del interés público como de los particulares. Supone un sometimiento de ambas partes a la legalidad para garantizar tanto el interés público como los derechos de los particulares. La Constitución recoge estas ideas al disponer, tras señalar que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia (...)(art. 103.1), que la ley regulará el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado (art. 105.c). Para el particular surgen deberes concretos y asimismo garantías y derechos a su favor".

Para Martin Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado 011ero<sup>56</sup> , el procedimiento de inspección tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, procediendo, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante las liquidaciones tributarias que correspondan (art. 145.º LGT) . Conforme al "principio de uniformidad o procedimiento único" el procedimiento de inspección comprende el conjunto de actos que realiza la Inspección desde la comunicación de inicio de las actuaciones hasta que se dicta el acto de liquidación y se notifica, teniendo por objeto comprobar, investigar y, en su caso, regularizar la situación tributaria del contribuyente respecto de los tributos y periodos impositivos que sean objeto de comprobación, en función del alcance de las actuaciones inspectoras (art.148 LGT).

Y es que como señala el Tribunal Supremo, si bien "hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998 unas y otras actuaciones, es decir, las de investigación y comprobación de los hechos impositivos, o de sus bases, y por consiguiente las conexas relativas a las infracciones que el sujeto pasivo pudiera haber cometido en relación con el hecho imponible investigado, se tramitarán

---

<sup>56</sup> Obra citada pag. 474

conjuntamente en un mismo expediente"; en la actualidad, "el procedimiento de regularización es un procedimiento que no tiene carácter sancionador: a través del mismo la Administración tributaria no puede imponer al contribuyente sanción alguna" (STS de 15 de junio de 2005, RC 86/2003, FJ 3°).

Ahora bien, no puede olvidarse que en las SSTSJ de Cataluña núm. 718/2008, de 27 de junio de 2008, rec. 1047/2004 (JUR 2008/316480) y de 5 de marzo de 2009, rec. 771/2005 (JT 2009/275), se afirma que "el concepto de infracción grave (...) está indisolublemente ligado al de cuota tributaria, cuya falta de ingreso, en todo o en parte, es (...) su *prius* lógico; así como, en sus respectivos casos, al de base imponible o al de cantidades a imputar a los socios. Todos estos conceptos (...) exigen para su conocimiento y determinación una actividad administrativa comprobadora, que no sólo va dirigida a la regularización tributaria estricta que proceda, sino también a la corrección de las infracciones que se puedan descubrir e imponer las sanciones correspondientes (...). De manera que ni puede llegarse a conocer una infracción grave sin previa actuación comprobadora y regularizadora del tributo, ni puede llevarse a cabo ésta y no la sancionadora si se aprecia alguna infracción como consecuencia de aquélla (...); actividad comprobadora, cuyo carácter previo es ineludible para establecer, en su casos, la comisión de una infracción grave, o sea, que, al mismo tiempo que comprobadora es, por sí misma, investigadora de una posible infracción tributaria (...); además es la única actividad que la Administración puede realizar a fin de conocer si hubo o no infracción y presupuesto ineludible para poder abrir un expediente sancionador, que sin esa actividad carecería de sentido y no podría existir"(FJ 2°).

Por otra parte, el procedimiento de Inspección reúne las siguientes características:

- a) Ha de considerarse como un todo, tal como recoge la Res. TEAC de 5 de marzo de 2014, RG 3467/2013, FJ 3°: "La comprobación inspectora que abarca los conceptos impositivos y periodos reseñados en la comunicación de inicio de la comprobación ha de considerarse como un todo, resultando eficaces las actuaciones que en la misma se

desarrollen indistintamente en cualquiera de las áreas afectadas por la inspección."

- b) Es propio de la misma su carácter contradictorio. Así lo recoge la doctrina reiterada del TEAC "La presencia del obligado o su representante a lo largo de las actuaciones está ordenada precisamente a la finalidad, no sólo de lograr una mayor eficacia en la actividad administrativa, sino también de una mejor defensa de los derechos e intereses del propio administrado, que puede alegar y aportar continuamente todo aquello que a su derecho convenga, con posibilidad de ser verificado y comprobado, si se considera necesario por la Inspección (...)" (Res. TEAC de 20 de noviembre de 1997, entre las primeras, y, entre las más recientes, Res. de 15 de febrero de 2007, RG 1607/2004, y Res. de 16 de febrero de 2012, RG 2571/2010). Ese carácter contradictorio, exige que el sujeto inspeccionado tenga conocimiento y se entere de los fundamentos fácticos de la liquidación (regularización) tributaria, y no en el Acta de inspección sino en las Diligencias levantadas en el curso del procedimiento en el que el Actuario deberá reflejar y documentar el resultado fáctico de sus actuaciones comprobadoras, pues el Acta de inspección es un momento ciertamente tardío para enterarse y para contradecir una "propuesta de regularización, a menudo prácticamente inamovible".
- c) Su carácter inquisitivo, pues a través del mismo se realiza una comprobación inquisitiva y se investiga el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, precediendo, en su caso, a la regularización de la situación tributaria de las personas sujetas a la obligación tributaria mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

En definitiva se trata de descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por las citadas personas. Así lo declaran las SSA.N. de 14 de mayo de 2009, núm. 476/05, JUR 2009/244784, FJ 5º, y 2 de febrero de 2011, Rec. Núm. 41/08, JT 2011/97.

Otros autores, Merino Jara y Lucas Durán<sup>57</sup> al referirse a la naturaleza del procedimiento de inspección señalan que "puede contemplarse desde una triple perspectiva: orgánica, como conjunto de órganos de la Administración, la Hacienda Pública; funcional, como una de las actividades o funciones que la LGT incluye en el "ámbito de aplicación de los tributos" (art.83), cuando en puridad se dirige tanto a la "aplicación" como al "control" de la aplicación efectuada por los obligados tributarios; y, procedimental, como conjunto de procedimientos a través de los que los órganos de la Inspección desempeñan sus funciones inspectoras".

Según Cazorla Prieto<sup>58</sup> la diferencia fundamental con los procedimientos de gestión está en los órganos que los realizan, ya que en el procedimiento de verificación de datos solo pueden ser los órganos de gestión, en el de comprobación limitada los de gestión e inspección mientras que en el procedimiento inspector únicamente lo pueden ser los de inspección. Para el citado autor, esas diferencias se producen también en las funciones complementarias que acompañan a los de comprobación e investigación, importantes en el caso del procedimiento inspector y mucho menores o inexistentes en el procedimiento de verificación de datos y comprobación limitada.

### **C) LAS POTESTADES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA**

#### **1. LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LAS POTESTADES VERSUS LA PRESCRIPCION DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION**

Como reseña Ruiz Rescalvo<sup>59</sup>, el profesor Sáinz de Bujanda<sup>89</sup> realiza un razonamiento estrictamente técnico/jurídico señalando que el art. 64 de la LGT se refiere a las potestades administrativas de liquidar, recaudar y sancionar.

---

<sup>57</sup> Merino Jara, I., Director y Lucas Durán, M., *Coordinador "Derecho Financiero y Tributario. Parte General"*. Tecnos. 5ª Edición 2015. Pág. 508.

<sup>58</sup> Obra citada pag. 415

<sup>59</sup> Obra citada pag. 37

Y es que el tema ya lo esbozó Falcón y Tella<sup>61</sup> que entendía que era necesario proceder a una interpretación correctiva o se trata de plazos de caducidad de las potestades administrativas, o bien de plazos de prescripción de la obligación a cuya determinación se encaminan dichas potestades. Y Falcón se inclina por esta segunda posición.

En cambio, y como decíamos, para Sáinz de Bujanda, las potestades administrativas (distintas de los derechos subjetivos) no prescriben, son imprescriptibles, como consecuencia de su origen legal y su carácter genérico, sin perjuicio de que su ejercicio en cada caso singular pueda estar sometido a caducidad o decadencia.

Y así, abundando en el examen del art. 64, mantenido en todas las reformas legales, incluida la LDGC, art. 24, salvo el plazo, opina el autor que la terminología "prescriben derechos y acciones" resulta inadecuada porque la acción es el poder que compete a una persona para pedir la protección judicial de lo que cree su derecho, y a lo que el art. 64 realmente se refiere no es a esto, sino todo lo más al ejercicio de potestades administrativas (potestad liquidatoria, recaudatoria y sancionadora).

En segundo lugar, en su apartado a) se refiere al "derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación". Para el autor es obvio que, por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un *derecho* a determinarla, sino como *potestad* para hacerlo, un poder-deber, en el ejercicio de sus funciones (potestad liquidatoria) que no puede prescribir, aunque sí caducar. Lo que prescribirá, en su caso, no es el derecho a liquidar, sino el propio crédito tributario.

---

<sup>60</sup> Obra citada pags. 303 y 304

<sup>61</sup> Obra citada pag. 53



Y lo mismo cabe decir respecto a la "acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas" (apartado b) y la "acción para imponer sanciones tributarias" (apartado c). El único apartado que contempla un supuesto de derecho subjetivo susceptible de prescripción desde el punto de vista estrictamente técnico-jurídico es el d), que alude al "derecho a la devolución de ingresos indebidos".

Por todo ello, concluye que la LGT incurre en el grave error de no captar la diferencia entre la prescripción del derecho subjetivo de crédito a la percepción del tributo y la caducidad del ejercicio de las potestades administrativas en materia tributaria, lo que acarrea importantes consecuencias prácticas.

Esta opinión se mantiene también por Falcón y Tella<sup>62</sup> que centra la cuestión poniendo en relación el reconocimiento del instituto de la prescripción en una fase anterior a la liquidación de la deuda tributaria y, el momento del nacimiento de la obligación tributaria.

Así para el citado autor a los efectos de determinar si el supuesto contemplado en el art. 64 a) de la LGT es el de una verdadera prescripción, no es necesario demostrar en nuestro ordenamiento jurídico el momento de la obligación tributaria desde la realización del hecho imponible, sino que fundamenta la diferenciación entre prescripción y caducidad en la posibilidad de interrupción del cómputo del plazo de prescripción claramente reconocida en la LGT<sup>63</sup>.

---

<sup>62</sup> Obra citada págs.. 74 a 76.

<sup>63</sup> "la configuración de un supuesto como de prescripción o caducidad depende de la regulación positiva del mismo, y en el caso que os ocupa la posibilidad de interrupción del plazo, prevista en el art. 66 en idénticos términos que respecto a la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, resultaba decisivo. ..., dado que tanto en los supuestos del apartado a) como en los del apartado b) se admite la interrupción —regulada unitariamente en el art. 66-, hemos de concluir que ambos plazos lo son de prescripción, y por tanto que la liquidación tiene una eficacia meramente declarativa."

En el mismo sentido Martín Queralt y otros aducen la posibilidad de interrupción de la prescripción para desechar así la tesis de la caducidad".

Martín Cáceres<sup>65</sup> se pronuncia claramente a favor de la tesis de la prescripción. Considera que la naturaleza ex lege de la obligación tributaria, la necesidad de que sea determinada por la ley, significa que la Administración no tiene facultad de disposición sobre dicha obligación tributaria.

Ferreiro Lapatza<sup>66</sup> razona que se trata de un verdadero plazo de prescripción de un derecho, puesto que la ley habla del derecho de la Administración a liquidar, no del acto de liquidación. "¿Estamos ante un plazo de prescripción o, a pesar de la expresión utilizada por la ley, ante un plazo de caducidad de la facultad de liquidar que la Administración tiene porque es titular el derecho de crédito que ha nacido por la realización del hecho imponible?... la caducidad debe referirse a un acto determinado de ejercicio de un derecho que sólo de esta forma puede hacerse valer. O se realiza el acto o desaparece el derecho. No hay otra forma de defenderlo ... . De acuerdo con todo lo dicho creemos que puede mantenerse sin duda que el plazo a que nos estamos refiriendo no es un plazo de caducidad. La ley hace referencia al derecho de la Administración a liquidar, no del acto de liquidación. Este derecho se puede ejercitar no sólo con el acto de liquidación stricto sensu, sino también mediante las oportunas diligencias tendentes al reconocimiento, aseguramiento,

---

" "Esta es una de las diferencias más importantes que existe entre la prescripción y la caducidad. Mientras que la primera puede interrumpirse por la voluntad de los implicados en los derechos acciones correspondientes (si es en materia tributaria, en los casos que veremos, un poco más adelante) la caducidad no se interrumpe, de tal manera que, una vez que transcurre el plazo fijado en la ley, ya no es posible realizar la actividad a la que se refería." Obra citada, pág. 568.

<sup>65</sup> Martín Cáceres A.F. *"La prescripción del Derecho Tributario"* E.F. Marcial Pons, Madrid, 1994, pag.38

<sup>66</sup> Ferreiro Lapatza, J.J. *"La extinción de la obligación tributaria"*, RDFHP, nº 77, 1968. Págs. 1061 a 1063.

comprobación, ... . Se trata, por tanto, de un verdadero plazo de prescripción de un derecho."

Pero también existen posiciones contrarias a la consideración del referido plazo como de prescripción.

En esta misma línea Eserverri Martínez<sup>67</sup> entiende que: "la ceguera existente al insistir que aquello que se vuelve ineficaz en el tiempo es un derecho y no una facultad administrativa" se debe a que el legislador "calibrando los institutos jurídicos que hacen posible esa ineficacia y sus notas calificadoras, recogió aquellas que resultaban más útiles para que el paso del tiempo deteriorase lo menos posible el derecho económico de la Hacienda Pública que deriva de la aplicación del instituto jurídico del tributo".

Los autores que contemplan un plazo de caducidad de la potestad de liquidación de la Administración en el art. 64,a) LGT parten de la tesis de la eficacia constitutiva del acto de liquidación. A esta tesis se adscribe Escribano López<sup>68</sup>, para quien: "Sólo en el momento del procedimiento de imposición — añade el autor citado— que una vez desarrollado determina la emanación de un acto administrativo mediante el cual la Administración es acreedora y el contribuyente está obligado a pagar una determinada cantidad de dinero ... sólo en ese momento se podría hablar de aplicación de prescripción."

Asimismo rechazan la configuración del plazo del art. 64,a) LGT como un supuesto de prescripción: Sánchez Serrano y Amorós Rica<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> Eserverri Martínez, E, Obra citada pág. 26.

<sup>68</sup> Escribano López, F.; *"Procedimiento de liquidación. Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas: prescripción e interrupción de plazos"*, CT, núm. 19,1976. Pág.186.

<sup>69</sup> Sánchez Serrano, L.; *"La declaración tributaria"* IEF, Madrid, 1977, pág. 108 y ss.; Amorós Rica, N.; *"Ley General Tributaria"*, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1967. Págs.. 743 y ss.

Pero también hay posiciones en las que se defiende la tesis de la prescripción tributaria como una categoría intermedia.

Génova Galván<sup>70</sup> se pronuncia claramente a favor de la tesis de considerar la prescripción tributaria como un híbrido entre la prescripción y la caducidad.

Pérez Royo<sup>71</sup> afirma que la prescripción tributaria se sitúa a medio camino entre la prescripción propiamente dicha y la caducidad y, en consecuencia, señala su carácter híbrido.

Ruiz Rescalvo<sup>72</sup> parte de la premisa de que el concepto de unidad del ordenamiento jurídico ha sido más acogido por los administrativistas y tributaristas que por los civilistas. Ello obedece a que el Derecho civil, con su larga y consolidada tradición histórica con normas codificadas, constituye una unidad orgánica en sí mismo. Por el contrario, el Derecho administrativo, de aparición más tardía está más ligado que el Derecho civil a la organización política de la sociedad y tiene una necesidad de buscar el sentido de la unidad del ordenamiento jurídico. En consecuencia, no se pueden aplicar mecánicamente los esquemas jurídico-privados de la prescripción y la caducidad a la prescripción tributaria, en la medida en que el derecho tributario cubre una realidad jurídica más amplia que las relaciones intersubjetivas que

---

<sup>70</sup> "pese a la dualidad de plazos que se establece, no cabe entender que la obligación tributaria nazca del acto de liquidación y que, entonces, sólo desde ese momento cabe hablar de prescripción en sentido propio —art. 64, apartado b), LGT- y que, por lo que se refiere al periodo anterior —art. 64, apartado a), LGT- sólo cabría hablar de un plazo de caducidad de la potestad liquidadora, y no cabe tal interpretación porque la obligación tributaria existe desde la realización del hecho imponible" Génova Galbán, A. "La prescripción tributaria" REDF n.º. 57, 1988. Pág. 38.

<sup>71</sup> Pérez Royo, F. "Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma", CT, núm. 19, 1976. Pág. 205.

<sup>72</sup> Obra citada págs. 44

regula el Derecho civil, donde el acreedor-tributario coincide con un ente público, responsable de la gestión y poder sancionador.

De acuerdo con el anterior planteamiento, dice la autora, la labor del legislador tributario se emprende desde la autonomía de los conceptos tributarios respecto de los conceptos civiles, siempre respetando los contenidos esenciales que se reconocen en la Teoría General del Derecho. En consecuencia, reafirma la vigencia de una prescripción tributaria como una categoría jurídica netamente diferenciada de los conceptos del Derecho civil de prescripción y caducidad. Y tampoco acepta la configuración de una figura mixta con característica de dos conceptos civiles que no consideramos trasladables al Derecho tributario.

En suma, a su juicio, toda la argumentación se puede reducir a considerar la prescripción en materia tributaria, utilizando la terminología de Pérez de Ayala, como una "categoría jurídica sui generis", con unos perfiles propios que no podemos identificarla con la prescripción del CC.

González Martínez" indica por su parte, que no estamos ante la figura de la caducidad, en los supuestos regulados por la LGT, por la sencilla razón de que el legislador no lo ha considerado así, y no es posible soslayar la regulación positiva de la LGT al respecto.

Para nosotros, el plazo del art. 64, a), de la LGT, es un plazo de prescripción, pues el precepto habla expresamente del derecho a liquidar, no de la liquidación, sin que obste a dicha calificación que el art. 69.2 del mismo texto normativo establezca su aplicación de oficio.

## **D) LA INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION**

---

<sup>73</sup> Obra citada pág.. 27

## **A) La interrupción de la prescripción**

Como antes hemos indicado, en diversas normas del ordenamiento jurídico se prevé la interrupción de la prescripción. Nos remitimos al art. 1973 del CC y a los demás artículos antes citados.

Ahora nos referiremos a la interrupción de la prescripción en el ámbito tributario, indicando que esta institución es una de las diferencias fundamentales con la caducidad.

El art. 68 de la LGT regula "la interrupción de los plazos de prescripción" y establece como dicen Martín Queralt y otros<sup>74</sup>, supuestos en los que la interrupción de la prescripción corre a favor del obligado tributario y supuestos en los que la prescripción corre a favor de la Administración. Analizaremos ambos supuestos:

El primer motivo de interrupción del plazo de prescripción es cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, tendente a ejercer las potestades administrativas susceptibles de prescripción, esto es liquidar, recaudar, exigir el cumplimiento de obligaciones formales y sancionar.

Ahora bien, no basta con que se efectúe una mera actuación administrativa, sino que además debe ser notificada o, en la forma que sea procedente, puesta en conocimiento del sujeto como exige la LGT, por lo que en realidad la notificación habrá de producirse antes de finalizar el periodo de prescripción para que la actividad administrativa tenga eficacia interruptiva.

En segundo lugar hay que indicar que no cualquier acto tiene eficacia interruptiva, sino que es preciso que el mismo esté ordenado a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos, y que no respondan a la mera

---

<sup>74</sup> Obra citada págs.. 526 y ss.

finalidad de interrumpir la prescripción, sino que efectivamente contribuyan a la liquidación, recaudación, exigencia de deberes formales o imposición de sanciones, según los casos.

Entran aquí las llamadas diligencias argucia que no interrumpen la prescripción. Véanse en este sentido las SSTs de 15 de abril y 5 de junio (dos) de 2010 (RJ 2010\4684,6016 y 6017); 24 de enero, 16 de junio y 30 de diciembre de 2011 (RJ 2011\497, 5386 y 2012\466) y 15 de enero de 2013 (RJ 2013\234). La STS de 18 de octubre de 2010 (RJ 2010\7382) resulta interesante porque consideró ineficaces para interrumpir las actuaciones realizadas frente a una sociedad cuya disolución constaba en el Registro Mercantil.

Respecto de estas Diligencias, la Jurisprudencia ha declarado:

Diligencias con contenido meramente descriptivo y sin especificar la documentación requerida. STS de 23 de julio de 2012, RC 1835/2010, FJ 3 (RJ 2012/7990).

El carácter reiterativo de un nuevo trámite de audiencia se califica como una diligencia de argucia. STS de 30 de diciembre de 2011, RC 1486/2009, FJ4 (RJ 2012/466).

El informe de valoración expedido por el Gabinete Técnico de Valoraciones de la misma Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria carece de valor interruptivo del plazo de prescripción. STS de 23 de julio de 2012, RC 1835/2010, FJ 3 (RJ 2012/7990).

Las diligencias que no constan en el expediente se tienen por inexistentes y por lo tanto carecen de eficacia interruptiva. STS de 15 de marzo de 2012, RC 4090/2008, FJ 3 (RJ 2012/5070).

Una diligencia con contenido real y efectivo no puede ser calificada como de argucia. STS de 29 de octubre de 2012, RC 6325/2010, FJ 2 (RJ 2012/10508).

**La segunda causa interruptiva es la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.**

**Así, según las SSTS de 20 de junio y 20 de octubre de 2011 (RJ 2011\5462 y RJ 2012/1336), y 12 de enero de 2012 (RJ 2012\469) interrumpe la prescripción la interposición de reclamaciones económico-administrativas. Y según las SSTS de 16 de febrero y 29 de junio de 2011 (RJ 2011\493 y 6031) también la presentación del escrito de alegaciones ante un TEA interrumpe la prescripción, pero no lo interrumpe el escrito de alegaciones complementarias que se limita a citar algunas sentencias favorables a la postura del recurrente (STS de 23 de febrero de 2012 (RJ 2012\4240).**

**La LGT señala un buen número de actos o actividades llevadas a cabo en las reclamaciones y recursos que tienen como efecto, evidentemente entre otros, la interrupción de la prescripción. Entre ellos se citan:**

**a) Las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado. Por ejemplo, la incoación del procedimiento especial de fraude de ley tributaria (entre otras, las SSTS de 4 de junio de 2012 (cuatro) (RJ 2012\9734,8261,8262 y 8312).**

**b) La remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal. Así se recordó en las SSTS de 22 de septiembre de 2011 (RJ 2012/912) y 24 de junio de 2013 (RJ 2013\6007).**

**c) La comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización de un procedimiento en curso.**

**d) La declaración de concurso del deudor y**

**e) El ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria.**



Y como con acierto destacan los citados autores, no deja de ser llamativo que la prescripción juegue a favor del sujeto pasivo<sup>75</sup>, pero que los actos de éste interrumpen la prescripción, aunque lo cierto es que la interposición de un recurso o reclamación rompe el silencio de la relación tributaria al abrir una controversia sobre ella.

Para comprender el significado de este supuesto de interrupción debemos tener en cuenta los siguientes extremos:

1) En principio, esta regla parece exigir que todo el tiempo que dure la tramitación de un recurso o una reclamación no debiera ser computable para la prescripción, por lo que sólo tras la finalización del proceso o procedimiento correspondiente volvería a iniciarse el cómputo del plazo de prescripción. Ahora bien, esto solo ocurre en el caso de los procesos judiciales, y no en los recursos o reclamaciones administrativas.

2) Lo que ocurre en estos últimos (recursos o reclamaciones administrativas) y esto es lo que ha podido provocar equívocos, es que, si el procedimiento finaliza mediante una resolución presunta (lo que sucede, por ejemplo, en las reclamaciones económico-administrativas cuando no se ha dictado resolución expresa al año de interponerse o de recurrirse en alzada) contra la que no reacciona el sujeto, el plazo de prescripción debe contarse no desde dicha resolución presunta, sino desde la última actuación llevada a cabo en el procedimiento revisor, porque la resolución presunta no es más que una *fictio legis* a la que no se le puede dar eficacia interruptiva, puesto que otra cosa supondría privilegiar a la Administración, uno de cuyos órganos ha incumplido el deber de resolver a tiempo las controversias que se le planteen.

3. El tercer motivo de interrupción de la prescripción es cualquier actuación fehaciente del sujeto conducente a la liquidación o pago de la deuda tributaria.

---

<sup>75</sup> Obra citada pág. 528.

Véase el art. 64.2 del Reglamento de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, sobre el ejercicio de acciones civiles. en caso de inscripciones en perjuicio de los derechos de la Hacienda Pública.

**Pero también existe interrupción de la prescripción que corre a favor de la Administración.**

**1.El primer motivo de interrupción de la prescripción es cualquier acto fehaciente del obligado tributario a través del cual pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de la liquidación.**

Puede consistir, por tanto, no sólo en cualquiera de las actuaciones previstas en los distintos procedimientos tendentes a la revisión de los actos administrativos o a la propia devolución, sino que es suficiente la mera petición efectuada por el obligado, con independencia de los cauces o efectos procedimentales o procesales que pudieran derivarse de ella. Un supuesto típico sería el art. 87.3 del Reglamento de Inspección y Gestión, relativo al efecto interruptivo del plazo de prescripción de la comunicación de inicio del procedimiento.

**2.El segundo motivo de interrupción es la interposición, tramitación o resolución de cualquier reclamación o recurso, en los que evidentemente se inste la devolución de lo ingresado indebidamente, o la restitución del coste de las garantías.**

De esta manera, la presentación extemporánea de un recurso o reclamación, aunque no tenga efectos procesales o procedimentales, puede servir como una petición capaz de provocar la interrupción de la prescripción, al poner de manifiesto fehacientemente la voluntad del sujeto de no dejar en silencio ni inactivo su derecho a la devolución. Esta doctrina se recoge en la STS de 9 de mayo de 2013 (RJ 2013\3878).

**B) Reanudación del cómputo de la prescripción.**

**Cuando la prescripción se ha interrumpido es necesario reanudar su cómputo. El art. 68, apartados 6 y 7 se refiere a esta cuestión. Establece al respecto una regla general y otras que podríamos denominar especiales. La regla general es que la prescripción comenzará a contarse de nuevo el día en que se hubiere interrumpido.**

**Si se hubiera aprobado un convenio, el plazo de prescripción se iniciaría de nuevo en el momento de su aprobación para las deudas tributarias no sometidas a él.**

**Respecto de los derechos tributarios no sometidos al convenio concursal, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando aquéllos resulten exigibles al deudor.**

**Por otra parte, la interrupción de la prescripción produce además los siguientes efectos:**

**a) La interrupción de la prescripción respecto de un obligado tributario extiende sus efectos a todos los demás posibles obligados, incluyendo a los responsables.**

**b) No obstante, si la obligación es mancomunada y sólo se exige su parte a un obligado, la interrupción de la prescripción no afecta al resto de los obligados.**

**c) Si existieran varias deudas liquidadas a cargo de un obligado, la interrupción de la prescripción sólo afectará a la deuda a que se refiera,**

**El art. 68 LGT, modificado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, que estableció medidas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal, matiza la regla anterior al señalar que la actuación administrativa interrumpirá la prescripción, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.**

d) Las distintas modalidades de prescripción son independientes entre sí, de modo que la interrupción del plazo de una de ellas no afecta al cómputo del plazo de otra.

Véanse en este sentido las SSTS de 6 de octubre de 2010 (RJ 2010\7003) y 27 de enero y 30 de marzo de 2011 (RJ 2011\507 y 3399).

En contra, sin embargo, se pueden citar las SSTS de 9 de junio y 14 de julio de 2011 (RJ 2011\5186 y 6488), que entendieron que una solicitud de devolución de ingresos indebidos también interrumpe la prescripción del derecho de la Hacienda Pública a liquidar el tributo.

Por último, debemos señalar que todos los supuestos de interrupción del plazo de prescripción examinados se aplican también en el cobro de los tributos que fueran titularidad de otros Estados miembros de la UE, o de Entidades internacionales o supranacionales.

Sáinz de Bujanda, a todo lo expuesto, añade dos anotaciones marginales<sup>76</sup>:

La primera es que la Ley General Tributaria regula la "interrupción" de la prescripción, pero no la "suspensión" de la misma. La diferencia entre interrupción y suspensión radica en que la producción del hecho interruptivo obliga a iniciar nuevamente el cómputo del plazo, en tanto que el hecho suspensivo no inutiliza lapso de tiempo ya transcurrido, y cuando cesa la suspensión y la prescripción comienza nuevamente a correr, para calcular el plazo total, se computan sumándolos el tiempo de prescripción transcurrido antes de la suspensión y el transcurrido después.

La no existencia en el ámbito tributario del instituto de la suspensión de la prescripción obra a favor de la Administración porque ésta, mediante las sucesivas interrupciones, puede hacer prácticamente inoperante el instituto de la prescripción.

---

<sup>76</sup> Obra citada pag 305.

## **E) VALORACIÓN CONSTITUCIONAL**

### **E.1) El conflicto de intereses: el crédito tributario *versus* la incertidumbre jurídica**

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

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

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

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

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

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

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

---

<sup>77</sup> Obra citada pág. 127

<sup>78</sup> Así lo entiende. Sánchez Blázquez, V. M, "*La prescripción de las obligaciones tributarias*", en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007, pag.106.

como límite a las actuaciones comprobadoras realizadas sobre ese "ejercicio prescrito".

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

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

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

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

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

## **E.2. La obligación de justificar la procedencia de partidas compensables**

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

La regulación general de la compensación de bases, cuotas o deducciones se encontraba regulado en el art. 106.5 de la LGT (hoy suprimido por la Ley 34/2015) que establecía: *"En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales."*

Este precepto, al igual que el art. 70.3, tras su modificación por artículo único, Ley 34/2015:

*"3.La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el art. 66.bis.2 y 3 de esta Ley" pudiera en una*



primera aproximación considerarse innecesario, pues nada nuevo añade en relación con el art. 105 de la LGT, a excepción de los específicos medios que han de conservarse para acreditar la base imponible negativa compensada. En este sentido, aunque el art. 106.5 no existiera, el contribuyente, para acreditar su derecho a la compensación, debería disponer de algún tipo de soporte probatorio, el cuál no podría oponerse a los efectos generales de la prescripción. Así se entendía con la normativa existente con anterioridad a la aprobación de la Ley 43/1995, a pesar de la inexistencia de precepto expreso que obligara a acreditar la base imponible negativa originada en un periodo prescrito.

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

En este sentido, el art. 106.5 de la LGT elevaba a norma general, aplicable a cualquier tipo de compensación o deducción generada en periodos impositivos prescritos, la exigencia de acreditación ya prevista para la compensación de bases imponibles negativas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

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

**en Derecho.**

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

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

El art. 106.5 de la LGT (hoy derogado por la Ley 34/2015) y el art. 70, 3 establecen un mandato que afecta a los medios de prueba, no a la determinación de la deuda tributaria. Contienen una obligación de "acreditar, y de cómo deben acreditarse bases, cuotas y deducciones originadas en ejercicios prescritos para que puedan compensarse otros posteriores. Pero en ningún caso de los mismos se infiere que dichas partidas hayan de ser comprobadas, lo cual es coherente con su ubicación sistemática y con lo establecido en el art. 105.1 de la misma Ley, que exige la prueba de los hechos a la parte que resulte beneficiada con su acreditación.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> En el mismo sentido, Montesinos Oltra, S. *"La comprobación de los elementos del tributo originados en periodos prescritos"*, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, Tomo I, p. 1339, para quien "es evidente que la procedencia y cuantía que, según el precepto, deben acreditarse, dependen no sólo de los datos fácticos deducidos de la documentación exigida, sino también de la correcta aplicación de las normas vigentes en el momento de su producción". Para concluir afirmando "no existe razón para entender que la Administración pueda discutir la suficiencia de la acreditación de aquéllos y no

A mayor abundamiento, y como destaca González Martínez,<sup>80</sup> el destinatario de dicho precepto no es la Administración, lo cual sería lógico si lo que se pretende con ese precepto es atribuirle facultades comprobadoras sobre ejercicios prescritos, sino el obligado tributario que pretende beneficiarse de dicha prueba. Por su parte, la Administración podrá examinar la prueba y determinar su validez y/o suficiencia a efectos de verificar que las partidas compensables se corresponden cuantitativamente con las que en su día se liquidaron o autoliquidaron, que están contabilizadas y soportadas documentalmente<sup>81</sup>.

Evidentemente, se mantiene la potestad de la Administración de examinar la prueba y constatar su validez y suficiencia; es decir, de constatar que los datos son los que en su día y por su mismo importe se liquidaron o autoliquidaron en consonancia con la contabilidad y su soporte documental.

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

---

la correcta aplicación de éstas si afecta, efectivamente, a su procedencia o cuantía".

<sup>80</sup> Obra citada , pág,136

<sup>81</sup> Que el art. 106 de la LGT es un precepto sobre la prueba, cuyo destinatario es el obligado tributario, pero sin autorizar a la Administración tributaria a regularizar ejercicios prescritos ni a modificar esos datos ha sido declarado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de junio de 2010 (JUR 2010, 257197) y la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9198). .

la comprobación de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.<sup>82</sup>

Por el contrario , el Tribunal Económico-Administrativo Central, ha mantenido reiteradamente, entre otras, en las Resoluciones de 23 de marzo de 2010 (JT 2010, 787) y 6 de noviembre de 2014 (RG 4564, 2013) - en las que recoge y cita la doctrina mantenida en las Resoluciones de 13 de enero de 1999 (JT 1999, 186), 13 de mayo de 1999 (JT 1999, 1355), 9 de marzo de 2000 (JT 2000, 929), 22 de septiembre de 2000 (JT 2001, 127), 19 de enero de 2001 (JT 2001, 186), 25 de abril de 2003 (JT 2003, 1333) y 13 de febrero de 2004 (JUR 2004, 175191), que la prescripción del derecho a liquidar, a recaudar y a sancionar, no conlleva "la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria"

Sin embargo, la doctrina reiterada del TEAC<sup>83</sup> . en virtud de una interpretación discutible de los arts. 70.3 y 106.5 de la LGT les otorga un alcance mucho más

---

<sup>82</sup> Las Resoluciones del TEAC de 23 de octubre de 1996 (JT 1996, 1538) y 13 de febrero de 2004 (JUR 2004, 175191) y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de marzo de 2001 (JUR 2001, 178371) niegan dicha posibilidad.

<sup>83</sup> Resoluciones de 23 de marzo de 2010 (JT 2010, 787) y 6 de noviembre de 2014 (RG 4564, 2013) - en las que recoge y cita la doctrina mantenida en las Resoluciones de 13 de enero de 1999 (JT 1999, 186), 13 de mayo de 1999 (JT 1999, 1355), 9 de marzo de 2000 (JT 2000, 929), 22 de septiembre de 2000 (JT 2001, 127), 19 de enero de 2001 (JT 2001, 186), 25 de abril de 2003 (JT 2003, 1333) y 13 de febrero de 2004 (JUR 2004, 175191), que la prescripción del derecho a liquidar, a recaudar y a sancionar, no conlleva "la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria"

amplio, el de modificar el régimen jurídico de la prescripción establecido por la LGT, para admitir que ésta no existe en cuanto a la comprobación de los períodos en que se obtuvieron esas partidas.

En nuestra opinión, la LGT en ambos arts. lo único que hace es imponer una excepción a los plazos generales de conservación de documentación establecida en la normativa mercantil, a los efectos de justificar las partidas negativas que pretende compensar, derivada ésta del principio general de carga de la prueba. Pero no dice una palabra más.

El art. 106.5, a la hora de definir lo que debía acreditarse se refería a "la procedencia y cuantía" de las citadas bases, cuotas o deducciones; mediante la exhibición de la documentación señalada por la norma; y el destinatario de dicha obligación de acreditación y exhibición, es el obligado tributario pues es quien afirma la compensación.

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

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

---

acreditar; y le impone dicha obligación mediante la exhibición de la autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales; "Exhibición" cuyo significado en derecho, según la RAE, es "presentar escrituras, documentos, pruebas, etc., ante quien corresponda", definición que excluye cualquier razonamiento jurídico.<sup>84</sup>

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

---

<sup>84</sup> **Lozano Serrano C.** *"La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos"*, Quincena Fiscal, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014, p. 61, señala que: "Por eso, el art. 106.5 no utiliza la tradicional locución de compensación de pérdidas, que son una realidad económica y contable previa al tributo y susceptible de probarse por múltiples vías, sino los conceptos exquisitamente jurídicos tributarios de «bases o cuotas» y «deducciones», que, según el sentido propio de las palabras, no existen en la realidad pretributaria, sino que nacen sólo al determinarse con efectos jurídicos (no en cálculos hipotéticos) la existencia de la obligación y su importe. Determinación con efectos jurídicos que sólo cabe con la liquidación o la autoliquidación, que son por eso el medio de prueba exigido" Y en la pág.64 de su artículo se pregunta "¿Cómo puede exigirse al sujeto pasivo «acreditar» la liquidación dictada por la Administración, ni mucho menos, acreditar «su conformidad a derecho» o «su fundamento legal» si éste fuera el significado del término «procedencia»? ¿Dónde quedaría su presunción de legalidad y su carácter de acto firme y consentido, que impone considerarla ajustada a derecho si no fue impugnada en plazo? Ni en su contenido fáctico ni en el jurídico tiene sentido que el sujeto deba fundamentar la conformidad a derecho de la liquidación. Pero sí lo tiene —añade— que deba «exhibirla» (o indicarla, pues ya consta a la Administración) para acreditar que las partidas a compensar existían ya como realidades tributarias originadas en el período prescrito. Ni sujeto ni Administración pueden, con ocasión de su «exhibición», modificar ni reelaborar la liquidación, como tampoco podrán hacerlo respecto a la autoliquidación, al contemplarlas por igual el precepto y recordando que donde la ley no distingue no puede hacerlo el intérprete".

Por tanto, es la procedencia lo que debe ser acreditado, no las autoliquidaciones, ni mucho menos las liquidaciones, ni la contabilidad ni su documentación soporte, que únicamente exige exhibirlas.<sup>85</sup>

En resumen, la única exigencia probatoria al sujeto pasivo consistirá en presentar las autoliquidaciones en las que se generaron las bases o cuotas negativas o deducciones inaplicadas, y acreditar su contabilización; pero lo que no puede solicitársele es la prueba de la realidad y corrección jurídica de esas partidas, pues no se puede obtener de la documentación, sino que sería necesaria una interpretación, calificación y aplicación normativa que explicarían, en su caso, aquella conformidad jurídica, tareas exquisitamente jurídicas que desbordan el objeto de la prueba contenido en el art. 106.5 de la LGT (hoy derogado por la Ley 34/2015, reiteramos).

Ahora bien, la Administración podrá rechazar o modificar la base imponible negativa que se pretenda compensar por el sujeto pasivo, una vez que éste haya cumplido la carga probatoria que le imponía el art. 106.5 de la LGT, si de la declaración y de la contabilidad exhibidas no se desprende la base imponible negativa que el sujeto pasivo pretende compensar. Y ese rechazo o

---

<sup>85</sup> En contra, admite la comprobación de períodos prescritos, sin efectos sobre las obligaciones de esos años, pero utilizándose sus resultados en el período de la compensación Sanz Gadea, E. "*Compensación de bases imponibles negativas*", en RTC, núm.192-1, 1999, p.19, aunque pone de relieve que esta interpretación ofrece un aspecto pernicioso cual es que una "contabilidad formalmente bien llevada pero que contenga anomalías sustanciales en lo concerniente a los hechos que recoge o a la aplicación de las normas de contabilidad material (...) no podrá ser rechazada por la Inspección de los Tributos, en tanto que una contabilidad respetuosa con el bloque de las normas que integran la contabilidad material pero formalmente defectuosa tal vez sí pueda serlo". Este aspecto le lleva al autor a plantearse si de *lege ferenda* sería pertinente establecer la posibilidad de comprobar la base imponible negativa declarada en un ejercicio prescrito, en el periodo impositivo en el que se produce la compensación. La respuesta que otorga a ese interrogante es que dicha posibilidad no sería contraria al instituto de la prescripción, en la medida en que "los efectos de la compensación se producen en dicho periodo impositivo- se refiere al ejercicio en que las bases se compensan-, si bien los hechos determinantes de la base imponible se han producido en otro". No obstante, señala que comprobar hechos producidos muchos años atrás es una tarea muy dificultosa y aumentaría los deberes formales de los administrados y la carga de la Administración tributaria



modificación no implica ninguna actividad comprobadora, sino una mera cuantificación del importe que puede ser compensado. La Administración no podrá comprobar la veracidad de la contabilidad, ni la determinación del resultado contable por aplicación de las normas mercantiles, ni podrá examinar si las correcciones al resultado contable se han realizado de conformidad a derecho.

Si la Administración no actuó en relación con el ejercicio en que se declaró la base imponible negativa en defensa del crédito lesionado, permitir que de forma indefinida — pues el plazo de compensación de las bases imponibles negativas es ahora ilimitado - pueda aquélla entrar a comprobar y alterar lo declarado por el contribuyente, significa admitir la incertidumbre durante varias décadas, pues cada vez que se aplicaran las bases imponibles negativas pendientes en años posteriores se reabriría la posibilidad de debatir la procedencia de las partidas negativas, dando lugar a una innumerable litigiosidad. Y ello combinado, además, con la posibilidad de que un cambio en el criterio interpretativo de la Administración o de los Tribunales declarara inadmisibles una autoliquidación presentada atendiendo a interpretaciones entonces aceptadas de la normativa vigente.

Pero es que además la facultad de compensación de bases imponibles negativas nace con la determinación de la base imponible negativa en la declaración formulada por el sujeto pasivo, motivo por el cual, la comprobación de la base imponible negativa no es más que un aspecto de la comprobación de la referida declaración.<sup>86</sup>

---

<sup>86</sup> Esta postura es defendida por González Martínez, T. y Sanz Gadea, E. "obra citada, pp.14-15. Para este autor el art. 79 d) de la LGT de 1963 que tipifica como infracción tributaria grave determinar o acreditar improcedentemente partidas negativas a compensar en la base imponible, carecería de sentido si la facultad de compensación naciera en el mismo acto en que se produce la compensación.

Los hechos que han determinado que la base imponible sea de signo negativo se han originado en el periodo impositivo en que se declara la misma y, por tanto, pueden y deben ser comprobados ya en ese ejercicio.

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

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

Asimismo, con dicha interpretación se consagraría una desigualdad de trato no justificada entre aquellos contribuyentes que tienen base imponible negativa frente a aquellos que tienen base imponible positiva, que no resulta proporcionada al fin protegido, pues el mismo ya se halla debidamente salvaguardado con el establecimiento de una carga probatoria mayor.

**F) VALORACIÓN CONSTITUCIONAL. LA TENSION CON LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, SEGURIDAD JURIDICA, CONFIANZA LEGITIMA, EFICACIA ADMINISTRATIVA, BUENA FE, ACTOS PROPIOS, JUSTICIA**

## **MATERIAL TRIBUTARIA, CAPACIDAD ECONOMICA, DERECHO A LA PRUEBA**

Analizaremos a continuación la incidencia y tensión que el régimen estudiado provoca en los principios constitucionales básicos de legalidad, seguridad jurídica, confianza legítima, la buena fe, actos propios y eficacia administrativa.

### **F.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Entre los principios contenidos en aquellos preceptos constitucionales debe resaltarse, en primer lugar, el principio de legalidad administrativa, que está representado en la fórmula del art. 103.1 de la Norma Fundamental acerca del sometimiento pleno de la Administración a la ley y al Derecho. Junto al principio de legalidad administrativa, existe otro gran aspecto que configura la posición en que coloca la Constitución a la Administración pública y que ha de ser destacado.

Se trata de su posición institucional en cuanto servidora de los intereses generales cuyo fundamento jurídico-constitucional no se encuentra solo en el art. 103.1 del Texto Constitucional, sino también, y en particular, en el art. 31.1 de la Constitución. Y es que en dicho precepto se va a recoger el deber jurídico constitucional, que afecta a la generalidad de los ciudadanos, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo basado en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad y que aparece configurado también a través del principio de legalidad tributaria. Son numerosos los autores que, en la doctrina tributarista española, encuentran también el fundamento de la actividad de comprobación en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>87</sup>.

---

<sup>87</sup> Sánchez Galiana, J.A., *"Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios"*, REDF, núm. 87, 1995, Pág. 8; C. LOZA.N.O SERRA.N.O, *"La actividad inspectora y los principios constitucionales"*, Impuestos, núm. 1, 1990, Pág. 226; Escribano López, F, *"La configuración constitucional del deber de contribuir"*, Civitas, 1988. Págs. 209 y ss. 146.

A ese deber constitucional se ha referido el TC en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (RTC 1984/110), cuestionándose acerca de la posibilidad de la administración de exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente, ha afirmado: "No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la norma fundamental. Y parece inútil recordar—señalaba a continuación— que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa. En este sentido, no puede ignorarse que la justicia tributaria recogida en las normas tributarias sustantivas podría verse vulnerada en la práctica si existieran deficiencias o insuficiencias en la actividad controladora de la Administración tributaria. De ahí la necesidad de dotar a la Administración de medios que posibiliten la verificación de la certeza del contenido de las declaraciones tributarias y el descubrimiento de otros hechos que, si bien son también relevantes tributariamente, no han sido declarados. No obstante, el respeto de los principios de justicia tributaria no debe conseguirse únicamente con una potenciación de los poderes y posibilidades de actuación de la Administración tributaria con una pretendida finalidad de evitar conductas antidefraudatorias, sino que es necesario respetar los principios constitucionales que deben inspirar el gravamen tributario. Se muestra así como para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta. De ahí también —añadía— la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse (...) a quienes puedan presentar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los bancos y demás entidades de crédito (FJ 39)". De igual forma, en la Sentencia

76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76) se afirma que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos comporta para los poderes públicos "exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes", señalando además que "para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria". Herrera Molina<sup>88</sup> se refería a esta cuestión, desde el principio de igualdad, cuando aludía a la eventual existencia de desigualdades en el reparto de la carga tributaria como consecuencia de discriminaciones o arbitrariedades en la gestión, significando que aquellos principios constitucionales de justicia tributaria constituyen no sólo el fundamento, sino también el límite, desde el plano jurídico-constitucional, que afectará a las actuaciones comprobadoras de la Administración, tanto en su diseño normativo como en su realización en la práctica. Desde esta perspectiva, la actividad administrativa de comprobación tributaria constituye un instrumento al servicio de la justicia tributaria. Es precisamente en este contexto donde ha de situarse el examen de las posibilidades de actuación de la Administración tributaria sobre periodos impositivos prescritos en orden a la comprobación de los hechos relevantes para la liquidación de los tributos, desde la perspectiva de la verificación acerca del efectivo respeto y garantía aquellos principios.

## F.2. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA

El principio de seguridad jurídica, conectado con el llamado principio de confianza legítima por el art. 3.1, e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y la interdicción de la arbitrariedad consagrados en el art. 9.3. de la Constitución tiene un importante campo de aplicación en materia tributaria. La seguridad jurídica pretende neutralizar una

---

<sup>88</sup> Herrera Molina, P.M., "*El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional*", X Jornadas de Estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid. Pág. 847.

situación de inestabilidad o pendencia indefinida que coloque a la administración en una posición de privilegio frente al obligado al pago<sup>89</sup>.

La idea de la conexión entre el principio de seguridad jurídica y la propia idea de derecho y justicia ya fue puesta de manifiesto hace tiempo por Sainz de Bujanda cuando manifestó que «la seguridad jurídica, en su doble manifestación —certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad— ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz»

En este sentido manifiesta García Novoa «A partir de la constitucionalización del tributo, la seguridad va a ser un componente fundamental de la posición del ciudadano frente al poder del Estado. No porque frente a la actividad tributaria deba predicarse una seguridad especial, cómo contrapunto de un pretendido *status subiectionis* del contribuyente -como sería el caso de una seguridad jurídica proclamada en un supuesto *estatuto del contribuyente-*, sino porque la seguridad es componente esencial de la posición del ciudadano en todas sus relaciones con Estado y también, obviamente, en sus relaciones tributarias». Como añade el profesor Martínez Giner<sup>90</sup>: «El principio de seguridad jurídica despliega unas manifestaciones subjetivas objetivas que permiten conformar el contenido esencial de este principio». Según este mismo autor, las manifestaciones objetivas se centran en la publicidad y la certeza a la hora de establecer normas tributarias, y en la cosa juzgada y la prescripción en la forma de aplicación de esta norma. En lo concerniente a las manifestaciones subjetivas, citemos la confianza legítima en el proceder de las entidades públicas y la figura de los derechos adquiridos.

---

<sup>89</sup> **García Novoa, C.** "El principio de seguridad jurídica en materia tributaria". Madrid. Barcelona. Marcial Pons, 2000. Págs.. 33 y 34.

<sup>90</sup> **Martínez Giner, L.F.** "La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley". Quincena Fiscal, de 20 de noviembre de 2015. Pág. 64.

Por otro lado, el principio de seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad han servido para delimitar el alcance de la retroactividad de las leyes tributarias; en tal sentido la doctrina del Tribunal Constitucional es clara: «Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular contexto, es doctrina del Tribunal Constitucional que, aún cuando no pueda erigirse en un valor absoluto, pues daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico (STC 126/1987 (RTC 1987, 126), FJ 11° ni deberá entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 [RTC 1981, 27], FJ 10° y 6/1983 (RTC 1983, 6), FJ 3°. Sí protege la confianza de quienes ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no les autoriza a incurrir en arbitrariedad (STS 1590/1990 (RTC 1990, 150), FJ 8°."»

A él se ha referido la doctrina del Tribunal Constitucional como "suma de certeza, legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad en lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad" (Sentencias 27/198 1, 99/1987,227/1988, 150/1990, entre otras).. En este sentido hay que recordar que el Tribunal Constitucional en su Sentencia 197/1992, de 19 de noviembre (RTC 1991, 197) FJ 6 , ha considerado que el principio de seguridad puede definirse como «certeza de la norma o protección de la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles».

De ésta manera, el Tribunal se pronunció en su STC 150/1990 de 4 de Octubre (RTC 150, 1990) sobre la necesidad de aunar la certeza con una norma clara y comprensible para el contribuyente, declarando que ha sido una exigencia **i n s o s l a y a b l e d e l o r d e n a m i e n t o t r i b u t a r i o :**

"Hay que comenzar por recordar que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este

orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia."

Así, y en relación con la certeza, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 46/1990, de 15 de marzo (RTC 1990, 46) señala que «la exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...). Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no...». En este sentido, parece claro que, por ejemplo, la normativa en materia de compensación de bases imponibles negativas ha de ser clara y no propiciar desde el punto de vista tributario la remoción de situaciones jurídicas ya consolidadas.

Precisamente la necesaria garantía de la seguridad jurídica puede conllevar a mantener la conveniencia de instituciones aparentemente contrarias a la aplicación del principio de capacidad contributiva y al propio hecho del deber de contribuir a los gastos públicos, como por ejemplo la prescripción tributaria, tal y como precisa el Tribunal Constitucional en su sentencia 147/1986, de 25 de noviembre (RTC 1986, 147) cuando sostiene que «la prescripción, (...) es una figura estrechamente conectada con la idea de seguridad jurídica, porque, para garantizarla, puede llegar a permitir la consolidación de situaciones que, en su



origen, eran contrarias a la ley cuando el titular de una pretensión no la ejercita en un plazo de tiempo que pueda considerarse razonable desde la perspectiva de la buena fe. Como la doctrina ya ha observado, en el seno de la institución de la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material, que a veces ha de ceder para dar paso a aquélla y permitir un adecuado desenvolvimiento del tráfico jurídico». En este sentido «aunque la finalidad que mediante la institución de plazos de prescripción se pretende conseguir sea perfectamente legítima desde el punto de vista de la Constitución, lo anterior no quiere decir que en términos generales la fijación de un plazo de prescripción (...) sea una exigencia que debe ser respetada en todo caso para que la propia Constitución pueda entenderse respetada, porque la Constitución, que ha consagrado el principio de seguridad jurídica, no ha hecho lo propio con la prescripción. Si se han de declarar prescriptibles o no las acciones, ello es algo que en principio debe decidirlo el legislador, valorando las circunstancias concurrentes en cada caso. Pueden existir casos en que se den circunstancias muy determinadas, en los que no establecer un plazo de prescripción —cualquiera que sea— puede vulnerar la Constitución, por implicar un excesivo sacrificio del principio de seguridad jurídica en beneficio del valor-justicia; es lógico que, si ese sacrificio excesivo se produce, este Tribunal pueda comprobarlo y por ello determinar que se ha desconocido ese principio porque esto último pertenece a la competencia de la jurisdicción constitucional, aunque no lo sea la valoración de los criterios de oportunidad que haya podido manejar el legislador. En el mismo sentido, STC n° 157/1990, de 18 de octubre, FJ 3° (RTC 1990,157).

Eso sí, sin olvidar, en todo caso, como pone de relieve Casana Merino<sup>91</sup>, que el intérprete

máximo de la Constitución ha precisado que el principio de seguridad jurídica no puede configurarse como un derecho al mantenimiento de una determinada normativa de forma

---

<sup>91</sup> **Casana Merino F.** *"La Compensación de bases, cuotas o deducciones provisionales de ejercicios prescritos"*. **Quincena Fiscal n° 20, 2014. Pág. 66.**

indefinida: «el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, siendo así que éste, al regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y de progreso», STC 126/1987, de 16 julio (RTC 1987, 126) FJ.11. En efecto, pensamos que la modificación introducida por la Ley 34/2015 compromete gravemente el principio de seguridad jurídica, principio constitucional que a tenor de la Exposición de Motivos justifica en buena parte la reforma aprobada. Este principio exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica por lo que la posibilidad de comprobación e investigación eterna o indefinida en relación con ejercicios prescritos origina un no saber a qué atenerse que es el paradigma de la inseguridad. El Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, en su p. 4 advierte de la necesidad de que se incremente la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada.

### F.3 PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA

Por otro lado, la seguridad jurídica comprende, como afirma Díaz Rubio<sup>92</sup>, igualmente la protección de las expectativas legítimas, puesto que si en un determinado supuesto se produce un cambio impredecible para el contribuyente por modificarse la línea de actuación de los poderes públicos, éste podría provocar una conculcación de sus expectativas

legítimas, e incluso lesionarse derechos adquiridos en virtud de norma

<sup>92</sup> Díaz Rubio, P. *"El principio de confianza legítima en materia tributaria"* Lo Blanch Valencia 2014, Pág. 70.

Así, no debe olvidarse que el art. 3 de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512,2775 y RCL

1993, 246) recogía que *«Las Administraciones públicas (...) deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima»*. Como expresa la Exposición de Motivos de la Ley 4/1999 de 13 de enero (RCL 1999, 114, 329), de modificación de la Ley 30/1992, con la reforma *«se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicable por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título*

*preliminar del CC Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso- — administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente.»*

**prueba de las bases originadas en periodos prescritos y las procedentes de 1 de octubre, del Sector Público Estatal como "Principios Generales de Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional"**

**Precisamente estas dos ideas son las que nos van a permitir analizar los efectos del principio de seguridad jurídica sobre la potestad comprobadora de la Administración tributaria, considerando los últimos pronunciamientos jurisprudenciales a la luz de la eficacia del instituto de la prescripción y del principio de confianza legítima y la doctrina de los actos propios.**

**Dado que el art. 3.1,e) de la Ley 40/2015 recoge los principios generales del régimen jurídico sustantivo común a todas las Administraciones Pública, es patente que el principio de confianza legítima es aplicable directamente en el ámbito tributario**

**En este sentido, la confianza o perspectiva razonablemente fundada en cuál será la actuación de los poderes públicos respecto de la aplicación del Derecho constituye el punto de partida incontestable para valorar la conducta de la**

Administración Tributaria, tal y como declaran las STC 200/1989 y 30 de noviembre (RTC 1989, 200), FJ 5; STC 36/1991, de 14 de febrero (RTC 1991, 36), 5. Este principio aparece desarrollado, según argumenta Martínez Lafuente<sup>93</sup>, entre otros pronunciamientos, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Junio de 2013, R.C. 6931/2010 (RJ 2013/4304), FJ 2, en la que se expone:

"El principio de confianza legítima, que tiene su origen en el Derecho Administrativo Alemán, y que constituye en la actualidad desde las sentencias del

Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de Marzo de 1961 y 13 de Julio

de 1965 (asunto Lemmerz-Werk) un principio general del Derecho Comunitario, ha

sido objeto de recepción por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo

(entre otras, en las sentencias de 1 de Febrero de 1990, 13 de Febrero de

1 9 9 2 . 1 7 d e

Febrero. 5 de Junio, 28 de Julio de 1997. 10 de Mayo. 13 y 24 de Julio de

1 9 9 9 , 4 d e

Junio de 2001 y 15 de Abril de 2002) consagrándose también en la Ley 30/92

d e 2 6 d e

Noviembre, tras su modificación por la Ley 4/1999, que en su art. 3, número 1, párrafo

2, contiene la siguiente redacción "igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima."

El alcance de este principio ha sido recordado en la reciente Sentencia de 13 de Mayo de 2009, RC 2357/07 (RJ 2009/5445), reproduciendo lo declarado en la Sentencia de 15 de Abril de 2002, RC 77/97 (RJ 2002/6496):

---

<sup>93</sup> **Martínez Lafuente, A.** *"El ordenamiento jurídico europeo. Fuentes y principios generales con especial referencia al Derecho Tributario"*, Academia de Jurisprudencia y Legislación.

"El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con las más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTS de 10 de Mayo. 13 y 24 de Julio de 1999 y 4 de Junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles". (FJ Sexto).

Más recientemente el Alto Tribunal en STS de 27 de Abril de 2015, RC 1965/2012, RJ 2015/1711, FJ 4, ha vuelto sobre el citado principio exponiendo:

"Como dijimos en nuestra Sentencia de 7 de abril de 2014 (casación 3699/12, FJ 30), el principio que exige proteger la confianza legítima no resulta novedoso ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de Noviembre de 1984 (repertorio de jurisprudencia 1984/5956), 30 de Junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05 ), 28 de Noviembre de 21 (casación 5300/09) y 22

de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y, ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988 , *Krüechen* (316/96); 1 de abril de 1993, *Lageder y otros* (asuntos acumulados C-3 1/91 a C-44/9 1); 5 de octubre de 1993, *Driessen y otros* (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92); 17 de julio de 1997 *Affish* (C-183/95); 3 de diciembre de 1998, *Belgocodex* (C-381/97 ); y 11 de julio de 2002 , *Marks & Spencer* (C-62/00)."

Con mayor contundencia la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de Septiembre de 2006 indica:

"Los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordenamiento comunitario."

"Las autoridades nacionales están obligadas a respetar el principio de protección de la confianza legítima de los operadores económicos."

Cabe añadir a lo anterior que el Tribunal Supremo, en recientes Sentencias, ha hecho aplicación del principio de confianza legítima en asuntos diversos, alguno de ellos en cuanto al propio objeto de la comprobación inspectora —la existencia de motivos económicos válidos en una operación societaria-. A tal efecto, cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Marzo de 2014, RC 2171/12 (RJ 2014/1193), recaído en un asunto en que se había declarado el fraude de ley en contradicción con actos propios anteriores de la Administración; la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de Noviembre de 2013, RC 3262/12 (RJ 2013/7219), en que también se hace prevalecer el citado principio de confianza legítima para impedir a la Administración la posibilidad de actuaciones contrarias a esa confianza generada; y, finalmente, la Sentencia del Alto Tribunal de 18 de Noviembre de 2013, RC 6386/11 (RJ

2014/478). La importancia de ésta es decisiva, no sólo porque la razón desestimatoria del recurso de casación radica en un problema probatorio en relación, no con la existencia, sino del contenido del acto propio precedente y, en particular, acerca de la identidad entre el acta de conformidad levantada a una entidad y la extendida a otra en relación con una operación de idéntica significación. En el voto particular de ésta última, que cabe traer a colación como inspiración de nuestro criterio — en tanto no se discute aquí cuestión de hecho alguno en relación con la identidad fáctica determinante del acto propio —se dice así:

"En definitiva, cuando la Administración, con sus decisiones, crea en un administrado la presunción de que su actuación se ajusta al ordenamiento jurídico y resulta legítima, cuando se fia de aquella y en base a esa creencia programa su actividad y adopta determinaciones, tiene derecho a que estas últimas sean amparadas por el ordenamiento jurídico, matizando las consecuencias inherentes a un entendimiento estricto del principio de legalidad, para impedir a la Administración remover la situación favorable a un administrado en aras de la seguridad jurídica, principio constitucional que inspira otras instituciones, conviene no olvidarlo, como la prescripción, capaz de dejar incólumes y plenamente operativos actos administrativos eventualmente ilegales, o como la fijación de un plazo máximo para recurrirlos, cuyo transcurso los transforma en firmes e inatacables."

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

Por otro lado, porque aun cuando fuera el contribuyente el que debe probar hechos - objetivos- para ejercer su derecho, no debemos dejar de preguntarnos hasta qué punto la Administración puede realizar consideraciones jurídicas sobre esos hechos pretéritos, o la falta en los mismos de los requisitos exigidos

por la norma, que podrían incidir en la aplicación de cualesquiera beneficios posteriores.

Y en este sentido, cabe plantearse hasta qué punto respeta el principio de seguridad jurídica el hecho de que se mantengan en vigor unas bases imponibles negativas que generan la apariencia de créditos fiscales, pero que en cualquier momento se puedan revisar, sin importar de cuando procedan, ya que dichos activos fiscales presentes en los balances tendrán siempre la calificación de provisionales, pudiendo Hacienda entrar a su rectificación si los considerara improcedentes.<sup>94</sup>

Con carácter adicional se impone a los contribuyentes la obligación formal de tener que conservar y guardar sus declaraciones, contabilidades y justificantes durante una gran cantidad de tiempo, lo que podría ocasionar un grave perjuicio a las empresas

En efecto téngase presente a este respecto que, en tanto en cuanto la nueva regulación aprobada establece que el derecho de la Administración para realizar la comprobación o investigación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años contados desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración o autoliquidación del período impositivo en que se generan, a lo largo del transcurso de dicho plazo deberán conservarse a disposición de los servicios de inspección de la Administración Tributaria todos los documentos que

---

<sup>94</sup> Véase en este sentido **García Novoa, C.**, *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, **Marcial Pons, Madrid, pág. 49, para quien** «admitir la comprobación del ejercicio prescrito sería tanto como admitir que la facultad de liquidar (que no tiene que derivar en una liquidación positiva de la deuda sino que también puede desembocar en una cuantificación negativa pues la liquidación es el conjunto de actividades realizadas por la Administración hasta la etapa de recaudación) una vez prescrita, puede rehabilitarse por el mero hecho de resultar incorporada, como elemento de cuantificación, a una deuda tributaria respecto a la cual el derecho a liquidar no ha prescrito todavía».



permitan la pertinente comprobación. Y, una vez transcurrido dicho plazo para acreditar dichas bases imponibles negativas, será suficiente la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad con la correspondiente acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Ambas cuestiones nos llevan, a nuestro juicio, a la misma pregunta relativa a si la Administración tiene o no la facultad de comprobar "periodos prescritos" o, lo que es lo mismo, si prescribe o no el derecho de la Administración para comprobar hechos acaecidos en períodos impositivos sobre los que sí ha prescrito el derecho a liquidar.

En este debate, que no es nuevo y sobre el que ha habido pronunciamientos en ambos sentidos, hay algunos aspectos que, desde el punto de vista técnico, no podemos dejar de resaltar:

La autoliquidación ha sustituido casi totalmente la actuación administrativa de liquidación, pero el silencio de la Hacienda Pública durante el plazo legal se halla investido no del carácter de quien abandona una pretensión, sino de la naturaleza de quien consiente la producción tácita de un acto administrativo de liquidación a todos los efectos. Este consentimiento transforma el conjunto de elementos configuradores de la autoliquidación en el equivalente de una verdadera liquidación tributaria firme. En nuestra opinión resulta difícil de entender que, habiéndose considerado tradicionalmente que, en aras de garantizar el necesario respeto al principio de seguridad jurídica, las autoliquidaciones no comprobadas alcanzan carácter definitivo al producirse la prescripción del derecho a comprobar y liquidar, y habiendo quedado meridianamente claro que la exigencia contenida en los arts. 23.5 de la antigua LIS<sup>95</sup> y 70.3 de la Ley 58/2003<sup>96</sup> presenta un carácter meramente formal,

---

<sup>95</sup> *Recuérdese que, de acuerdo con lo señalado por el citado precepto, «El sujeto pasivo debe acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».*

pueda entrar a discutirse el carácter definitivo de las autoliquidaciones correspondientes a períodos prescritos, pudiendo entrarse a comprobar y modificar el importe derivado de aquéllas, como si no hubiera prescrito el derecho a hacerlo. Por otra parte a nuestro juicio, una vez declarada la prescripción con relación a la declaración de un determinado ejercicio, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos en ella declarados, de manera tal que no habría de resultar posible su modificación por parte de la Administración tributaria ni en dicho ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiera proyectar sus efectos, tal y como sucede con la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos derivados de ejercicios que no han sido objeto de comprobación. Defendemos pues la improcedencia de revisar, a efectos de la comprobación, las bases imponibles generadas en períodos prescritos, aún a efectos de la compensación o deducción en ejercicios futuros no prescritos.

A mayor abundamiento dicho criterio habría de proyectarse igualmente sobre aquellos

ejercicios anteriores que no estuviesen prescritos en el caso de que la entidad, habiendo

presentado las correspondientes autoliquidaciones con bases imponibles negativas pendientes de compensar, no hubiesen sido objeto de comprobación.

Por otra parte resulta innegable que la «imprescriptibilidad» que se pretende predecir de las facultades de comprobación e investigación de la Administración no puede conducir a una

---

<sup>96</sup> Como ya se ha señalado dice este precepto que «La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a los que se refiere el artículo 66. Bis 2 y 3 de esta Ley.

situación caracterizada por la ausencia de límites. En ningún caso la Administración tributaria podrá ir en contra de sus propios actos en perjuicio del contribuyente debiendo garantizarse el necesario respeto a las exigencias derivadas de la buena fe y la confianza legítima.

#### **F.4. PRINCIPIO DE EFICACIA ADMINISTRATIVA**

El principio de eficacia administrativa proclamado en los arts. 103 de la Constitución, 3.1.h) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y 3.1 de la Ley 30/1992, pone también en cuestión la nueva regulación, especialmente en un contexto de progresiva ampliación de las potestades administrativas para captar y gestionar datos, como por ejemplo, la entrada en vigor del Sistema de Suministro Inmediato de Información en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y a través del cual la Administración podrá acceder y manejar al instante un volumen ingente de datos sobre las operaciones realizadas por empresarios y profesionales.

Si ese Sistema es un buen botón de muestra de las facultades que tiene la Administración, parece difícil aceptar que ésta no pueda en el plazo de cuatro años comprobar las bases imponibles negativas de un ejercicio

#### **F.S. PRINCIPIO DE BUENA FE**

Tampoco desde este punto de vista del principio de buena fe parece admisible la recalificación de operaciones (en fraude de ley, en particular) cuyos efectos fiscales se han venido aceptando a lo largo de varios ejercicios, al existir un «retraso desleal»- así lo califica algún autor- en el ejercicio de los derechos, por mucho que el mero transcurso del tiempo sin pronunciamiento administrativo expreso difícilmente pueda calificarse como un acto propio de la Administración. Nos remitimos a la STS 4 de noviembre de 2013 antes citada.

Así, el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de febrero de 2001, RC 5453/1995, FJ 6 (RJ 2001/1087), declara «el principio de buena fe protege la

confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que dicho principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos, constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes *venire contra factum proprium*».

## F.6. DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS

Ello nos lleva a una ulterior concreción del principio de seguridad jurídica como manifestación subjetiva del mismo a través del principio de confianza legítima y de buena fe :  
me estoy refiriendo a la doctrina de los actos propios, a la que alude la STS de 24 de febrero de 2016, RC.4134/2014, FJ 4 (RJ 2016/1374), en los siguientes términos:

"La jurisprudencia de la Sala se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la doctrina de los actos propios o regla que fundamenta la inadmisibilidad de "venire contra factum proprium", surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, y que significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad- a veces de carácter tácito- y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio. Exigencias que encuentran su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno, y en la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos." (obiter dictum).

En este sentido resulta necesario valorar si la doctrina de los actos propios — impedir a un sujeto que desconozca la situación que él mismo ha creado o contribuido a crear — tiene aplicación en materia de derecho público y señaladamente en materia tributaria. En el fondo, un elemento esencial en el análisis de la potestad

comprobadora de la Administración Tributaria consiste en verificar el nivel de vinculación de ésta con actos, ora expresos, ora tácitos, realizados por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones.

Con todo ello, resulta evidente que el principio de seguridad jurídica despliega importantes manifestaciones en el ámbito tributario que pueden condicionar el ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración Tributaria.

Podemos señalar que al margen de su etimología latina, la doctrina de los actos

propios encuentra su primera formulación según Díez Picazo Ponce de León « e n u n a colección de brocardos que nos ha sido transmitida como obra de Azo» (*Brocardina,*

1567). En la rúbrica *X De aequilitate factorum* se enuncia, acaso por primera vez, el aforismo « *venire contra factum proprium nulli conceditur* ». La doctrina de los actos propios tiene su equivalente según Puig Puig Brutau<sup>97</sup> en el derecho anglosajón con la doctrina del *estoppel by facts in país*.

Doctrina de origen jurisprudencial (desde 1865), anterior a la propia c o d i f i c a c i ó n d e l derecho civil en España y que solo tras la modificación del Título Preliminar en 1974

encuentra anclaje en principios generales como la buena fe o la prohibición del abuso de derecho.

Esta doctrina, de claro origen *iusprivatista* ha sido moldeada por la doctrina y la jurisprudencia hasta establecer unas circunstancias cuya concurrencia es i n e l u d i b l e p a r a la correcta aplicación y alegación de este principio. De acuerdo con ello, se puede

---

<sup>97</sup> Puig Brutau. "*Medio siglo de estudios jurídicos*". Tiranch Lo Blanch. Valencia 1997, Pág. 101.

señalar que esta doctrina exige, como indica Claro Casado<sup>98</sup> que exista un acto eficaz y válido jurídicamente realizado por uno de los sujetos de la relación jurídica; que además, el acto sea fruto de una manifestación de voluntad espontánea, libre y clara;

que el acto tenga por objeto la creación, modificación o extinción de una relación jurídica obligacional; que exista un nuevo acto que se oponga a la acción anterior realizada por el autor; y finalmente que exista un nexo entre ambos.

Conviene ahora precisar el contenido de la doctrina de los actos propios, para lo cual, siguiendo a Palao Taboada<sup>99</sup> nos serviremos de la formulación de Díez-Picazo Ponce de León<sup>100</sup>, según la cual "la regla, que normalmente se expresa diciendo que "nadie puede venir contra sus propios actos", ha de interpretarse en el sentido de que toda pretensión, formulada dentro de una situación litigiosa, por una persona que anteriormente ha realizado una conducta incompatible con esta pretensión, debe ser desestimada". Por consiguiente, sigue diciendo el citado autor, la aplicación de la regla exige: "1° Que una persona haya observado dentro de una determinada situación jurídica, una cierta conducta jurídicamente relevante y eficaz. 2° Que posteriormente esta misma persona intente ejercitar un derecho subjetivo o una facultad, creando una situación litigiosa y formulando dentro de ella una determinada pretensión. 3° Que entre la conducta anterior y la pretensión posterior exista una incompatibilidad o una contradicción, según el sentido que de buena fe hubiera de atribuirse a la conducta anterior. 4° Que en ambos momentos, conducta anterior y pretensión posterior, exista una perfecta identidad de sujetos."

---

<sup>98</sup> **Claro Casado, F.** "Estudio sobre la doctrina de los actos propios en el Derecho Tributario". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Vol. 35, n° 178, 1985. Págs. 889 a 913.

<sup>99</sup> **Palao Taboada, C.** "Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, Rec. Núm. 3626/2012)" *RCyT.CEF* núm. 376 (julio 2014)-Pags. 5-48

<sup>100</sup> **Díez-Picazo Ponce de León** "La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo" *Bosch*, Barcelona, 1963

Los requisitos de la doctrina de los actos propios se resumen por la Sala Primera del Tribunal Supremo en la Sentencia de 6 de febrero de 2014 (RC 2603/2011, entre muchas otras), en los siguientes términos:

"La jurisprudencia en torno a la doctrina de los actos propios, cuya base legal se encuentra en el artículo 7.1 CC, con carácter general, exige la concurrencia de las siguientes circunstancias: i) que el acto que se pretenda combatir haya sido adoptado y realizado libremente; ii) que exista un nexo causal entre el acto realizado y la incompatibilidad posterior; iii) que el acto sea concluyente e indubitado, constitutivo de la expresión de un consentimiento dirigido a crear, modificar y extinguir algún derecho generando una situación desacorde con la posterior conducta del sujeto".

El principal de estos requisitos, en el que se fundan los restantes, es el relativo a las características que debe reunir la conducta (el "acto propio") para que vincule al sujeto que la realiza. Díez Picazo observa, en primer lugar, que más que de un acto debe hablarse de una conducta, que "pueda inducirse de un acto o de varios, pero sólo debe tomarse en consideración en cuanto revela una actitud, una postura, un modo general de proceder. La Jurisprudencia y la doctrina que se apoya en ella y la sistematiza hacen hincapié en el carácter inequívoco que debe tener esa postura que el acto revela. Esta debe ser también jurídicamente relevante, es decir, que los actos "deben hallarse revestidos de un cierto carácter "trascendental", "fundamental", ser de alguna manera reveladores del "designio" de la gente, "definir" la situación jurídica de su autor". Para ser jurídicamente relevante es necesario que la conducta se realice dentro de una determinada situación jurídica., pero que no haya tenido como efecto la creación, modificación o extinción de derechos; basta con que tengan alguna repercusión en esta relación jurídica. Deben ser además jurídicamente eficaces, no inválidos

Este planteamiento mínimo ha sido asumido por la doctrina tributarista como válido en la valoración de la actuación administrativa, teniendo en cuenta que el principio

de

seguridad jurídica del art. 9.3 CE y de protección de la confianza legítima y de la buena fe (art. 3 Ley 30/1992) han sido aplicados en el ámbito tributario en aspectos muy concretos. Así, la STC 150/1990, de 4 de octubre (RTC 1990/150) menciona por vez primera el principio de protección de la confianza legítima como límite a la retroactividad de las normas. Igualmente el principio de confianza legítima se configura como un principio limitador de la actividad legislativa, sobre la base del carácter previsible o imprevisible de la medida adoptada, considerando que este principio protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios

normativos que no son razonablemente previsibles.

El Tribunal Constitucional ha considerado, como indica Linares García<sup>1</sup> la doctrina del acto propio como limitación de la potestad comprobadora de la administración tributaria, Además, en STC 198/1988, de 24 de octubre (RTC 1988/198), se argumenta sobre la base del principio de buena fe al señalar que "la doctrina de los actos propios o regla que decreta la imposibilidad de venire **c o n t r a f a c t u m p r o p r i u m** , e n c u a n t o q u e significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad, generalmente de

carácter tácito, al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio y que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento, la cual limita, por ello, el ejercicio de los derechos subjetivos, impiden, como decimos, aceptar la tesis del actor, pues ello, como ha dicho este Tribunal en un supuesto sustancialmente idéntico (STC 67/1984, de 7 de junio, FJ 1.17 (RTC 1984/67), implicaría ir contra el principio de buena fe.

---

**101 Linares García, M.** *"Revista de Derecho Financiero y Tributario. Hacienda Pública n°178"*, 1985, Págs. 896 y 897



En aplicación de este principio, que ha de presidir las actuaciones procesales, y de la evocada doctrina de los actos propios, no puede admitirse, como sostiene el demandante, que la notificación de la Sentencia a su Letrado, realizada el día 17 de diciembre de 1987, haya de tenerse por ineficaz. En consecuencia, dicha fecha ha de considerarse como dies a quo a partir del cual se ha de realizar el cómputo del plazo que para interponer el recurso de amparo que prescribe el art 432 de la Ley Orgánica de este Tribunal que, al ser de veinte días hábiles concluyó el día 13 de enero de 1988. Ello significa que la demanda se presentó fuera de plazo, estando ya caducada la acción de amparo, debiendo ser calificada de intempestiva, defecto que, en este momento procesal, ha de llevar a la desestimación de la demanda."

Respecto de ese principio la citada STS 24 de febrero de 2016, al resumir los criterios y exigencias de la doctrina jurisprudencial sobre esta cuestión, reseña los siguientes puntos:

- a) "El principio "venire contra factum proprium non valet", es concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima. Una misma y única realidad no puede dar lugar, o no debería dar lugar, a respuestas contradictorias. Como se recogió en la sentencia antes citada, "La fuerza vinculante de estos actos le viene dada por los principios de buena fe, de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica", pues las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación a dicha vinculación [véase el art. 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11, FJ 7º)"

- b) La Administración, como todo sujeto de derecho puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate ( STS de 4 de noviembre de 2013 , RC 3262/2012).
- c) El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (art. 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Este es el supuesto que se daba en la STS de 4 de noviembre de 2013 (RC 3262/2012), en el que se resolvió respecto de una declaración de fraude de ley por la deducción de gastos financieros derivados de un préstamo, terminando el procedimiento con acta de conformidad, en la que se admitió la deducibilidad de los gastos financieros generados como consecuencia del pago de intereses de préstamos concertados con entidades vinculadas.

"En definitiva, la Administración tributaria tuvo por lícitos los contratos a través de actos concluyentes e inequívocos, por lo que no estaba en sus manos, después, sin un cambio de circunstancias, considerar aquellos pactos concluidos en fraude de ley y negar el carácter de deducibles a los consiguientes gastos financieros". En el mismo sentido la STS de 6 de marzo de 2014, RC 2171/2012 (RJ 2014, 1193) en el conocido caso como Kutxabank

**Los requisitos que deben cumplirse para que la confianza pueda generarse en el marco de la actuación inspectora son:**

**a) El acto propio debe surgir de una actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora (existencia de una actuación inspectora plena).**

**STS 12 de Noviembre de 2014, RC1881/2012 (RJ 2014/6175), caso Hospital Recoletas FJ3**

**SAN 23 de Julio de 2013, RC 256/2010 Gas Natural SDG SA (JUR 2013/272548)**

**b) Inexistencia de circunstancias sobrevenidas que justifiquen el cambio de criterio de la Inspección.**

**c) Identidad de situación fáctica examinada; constancia de la situación fáctica en las actuaciones anteriores (inexistencia de elementos incompletos o inexactos); identidad normativa (no alteración de la legislación ni de la jurisprudencia aplicable al caso);**

**d) Que el quebrantamiento de la confianza así generada origine en el afectado unos perjuicios que no deba soportar.**

**La consecuencia de la concurrencia de estos requisitos es la imposibilidad para la Administración tributaria de contradecir una decisión inequívoca y expresa anterior, en aras de la seguridad jurídica y con independencia de su conformidad o no a Derecho, habida cuenta que el ordenamiento jurídico cuenta con los procedimientos administrativos específicos de revisión.**

**Mientras que el acto administrativo previo no sea revisado de algún modo, no puede ser lícitamente ignorada por la Administración Tributaria la confianza legítima que dicho acto ha generado en el comportamiento de los ciudadanos.**

**No existe la limitación del acto propio cuando no hay conexión entre ambas actuaciones, STS 4 junio de 2013, RC 6931/2010 (RJ 2013/4304).**

**El criterio de la Administración expuesto en el Documento del trabajo del Foro de Grandes Empresas, diciembre 2015, es el siguiente:**

**"La doctrina de los actos propios es una regla surgida en el Derecho Civil referente a relaciones sujeta al poder de disposición de las partes. Pero, esta regla, al servicio de la seguridad jurídica y evitación de la arbitrariedad y con apoyo en los principios de buena fe y de confianza legítima, resulta también de aplicación en el ámbito tributario, con ciertas especialidades. Estas especialidades, propias de esta Rama del Derecho, derivan del carácter imperativo de gran parte de las normas tributarias, y de la necesidad de atender los principios constitucionales de generalidad, igualdad y equidad, de modo que no se consoliden o perpetúen conductas contrarias a lo establecido imperativamente por la Ley.**

**Se trata de una materia muy casuística, que exige una ponderación entre el interés público, protegido por el principio de legalidad, y el interés particular. Por ello, su aplicación en el Derecho tributario requiere que exista un verdadero acto propio, es decir, que exista una previa manifestación de la Administración en términos concluyentes e inequívocos que se refiera a la misma situación y que no se hayan producido posteriormente cambios en las circunstancias de hecho.**

**Dado que uno de sus fundamentos es la buena fe, no resultará aplicable cuando se haya ocultado o falseado la realidad, cuando no exista falta de diligencia de la Administración pues ésta no pudo inicialmente conocer completamente los hechos, o cuando no se haya podido formar correctamente la voluntad como consecuencia de un error.**

**Esta regla se asienta también en los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, por lo que debe considerarse si la previa conducta de la Administración determinó una posterior conducta del contribuyente que le**

supuso un concreto y específico perjuicio o si la conducta del mismo ya se había producido con anterioridad al primitivo pronunciamiento de la Administración, así como si con posterioridad a la actuación administrativa se ha producido un cambio en la normativa, en la jurisprudencia o en la doctrina administrativa vinculante respecto de dicha cuestión.

La regla se basa asimismo en la evitación de la arbitrariedad, por lo que debe distinguirse si la actuación de la Administración permitía cierta discrecionalidad o si se trataba de una norma imperativa, ya que en este último caso, el ajuste a lo establecido imperativamente por la norma nunca podría ser tachado de conducta arbitraria. Por todo ello, su aplicación puede resultar muy casuística y deberá estarse a lo que vayan estableciendo al respecto la jurisprudencia.

Sin perjuicio de lo anterior, entendemos que para el análisis de esta cuestión se pueden distinguir los siguientes supuestos:

a) Cuando se consignaron las mismas operaciones en ejercicios anteriores no comprobados en los que ha prescrito el derecho de la Administración a regularizar.

La aplicación de la doctrina de los actos propios requiere una manifestación de la Administración en términos concluyentes, inequívocos, claros y nítidos que sean reveladores de la actitud del sujeto frente a una determinada situación jurídica, alcance que de ordinario no puede tener la simple pasividad o el silencio. La prescripción relativa a determinado ejercicio supone la imposibilidad legal de rectificar dicha liquidación, pero no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, por lo que no supone vinculación para la Administración respecto de datos o criterios incorrectos.

b) Cuando la Inspección ha comprobado un ejercicio anterior en el que se consignó la operación, pero el alcance de la comprobación no se refería a dicha operación.

En este caso, como en el anterior, no llega a existir un acto propio de la

Administración, dado que ésta ni siquiera se ha pronunciado sobre la cuestión controvertida, por lo que no se ha producido ninguna aceptación respecto de la calificación de esa operación, ni queda vinculado a la interpretación que haya efectuado el contribuyente.

c) Cuando la Inspección ha regularizado con alcance general un ejercicio anterior en el que se consignaron esas operaciones, pero que no fueron objeto de examen ni regularización en la comprobación.

En este supuesto la casuística que podría plantearse es muy extensa, por lo que sin perjuicio de que deban ser examinados los expedientes atendiendo a las circunstancias concretas que se producen en cada uno de ellos, con carácter general entendemos que no cabría entender una declaración de voluntad más allá de lo que en ella se demuestra, y se requiere una manifestación en términos concluyentes e inequívocos que sean reveladores de la actitud del sujeto frente a una determinada situación jurídica, alcance que de ordinario no tienen la simple pasividad o el silencio.

No obstante, en la medida que la ausencia de pronunciamiento previo hubiese podido generar una expectativa en el obligado tributario, la Administración vendrá obligada a efectuar una fundamentación específica y razonada de la regularización que procede de tal operación, hecho, acto o negocio respecto de los ejercicios posteriores en los que tal operación produce efectos.

A tal efecto, deberá tenerse en cuenta, como se razona en la letra d) siguiente, que si tal omisión de pronunciamiento pudiera afectar a materias regladas o normas de naturaleza imperativa, o si tras la primera comprobación se producen cambios en las circunstancias de hecho o en la doctrina o jurisprudencia aplicables, no cabe razonablemente invocar que la ausencia de pronunciamiento previo impide a la Administración regularizar la operación.

d) Cuando la Inspección ha regularizado en otro sentido esa misma operación por medio de una liquidación anterior.

Aunque la previa decisión administrativa debe ser tenida en cuenta en todo caso a la hora de adoptar una resolución, se pueden distinguir dos casos:

- Actos reglados o imperativos: La regla de los actos propios, cuyo origen es la doctrina civilista, se proyecta fundamentalmente sobre el ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía de las partes, y tiene un ámbito más restringido en materias regladas o exigencias establecidas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad, pues en otro caso se estaría consolidando o petrificando una situación ilegal, perpetuando en el tiempo conductas antijurídicas. Entendemos que el acto propio ilegal no vincula cuando se trata de normas imperativas, pero requiere una motivación suficiente del acto que se aparta del anterior, para fundamentar las razones que la justifican y que no se incurre en ninguna arbitrariedad. Por eso, Palao Taboada afirma<sup>102</sup> que las cuestiones de vinculación de la Administración a comportamientos anteriores tienen generalmente su cauce adecuado de solución en el marco de la doctrina del procedimiento administrativo mejor que en una regla como la de los actos propios que no tiene su espacio natural en este sector del Derecho y que, en cualquier caso, debe utilizarse con suma contención por los tribunales.

- Actos con determinado contenido discrecional: El acto propio precedente sólo vincula si, además de haber generado una situación objetiva de confianza legítima, se mueve dentro del ámbito de la discrecionalidad administrativa, es decir, dentro de las posibles interpretaciones de la norma. Por ello, tratándose de actos discrecionales, de valoraciones o tasaciones o de cuestiones en las que caben diversas interpretaciones alternativas, en principio la Administración tributaria no puede apartarse del previo acto propio.

No obstante, la Administración podría excepcionalmente apartarse del previo pronunciamiento, si se justifican y motivan suficientemente, en ciertos casos como si se haya producido posteriormente un cambio en las circunstancias del

---

<sup>102</sup> Obra citada, pág 47

caso, si se hubieran ocultado datos importantes, si la Administración actuando de buena fe no hubiera podido conocer elementos de hecho que resultaban importantes para la decisión inicial, o si se ha producido un cambio en la jurisprudencia o en doctrina administrativa vinculante (consultas de la DGT o resoluciones del TEAC) sobre dicha materia. En estas circunstancias excepcionales entendemos que no se podría hablar de una actuación arbitraria de la Administración, ni de la existencia de una confianza legítima en el mantenimiento del error, ni en la protección de una apariencia claramente contraria al ordenamiento jurídico.

La eficacia de la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario difiere considerablemente de sus efectos en el ámbito privado, fundamentalmente por la presencia de los intereses públicos en conflicto. Así el Tribunal Supremo que en sentencia de 15 de diciembre de 2001 manifestó que «para la Administración pública, que de acuerdo con el mandato del art. 103 de la Constitución *sirve con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*, dicho principio adquiere un valor cualitativamente distinto al que opera en el ámbito de las relaciones entre particulares, campo del Derecho privado donde nació ese principio general, pues no sólo supone la vinculación con los propios actos de decisión adoptados, en tanto sean susceptibles de crear efectos favorables para el interesado o con terceros, sino que supone un límite del ordenamiento jurídico a la discrecionalidad en el actuar administrativo y prevención del mayor peligro de ésta, cual es la arbitrariedad ( art. 9.3 de la CE, que consagra el principio jurídico de "interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos"). Desde esa perspectiva, la vinculación al acto propio de voluntad es signo de buena fe y de respeto a la confianza legítima que la exteriorización de esa voluntad haya podido ocasionar en el destinatario del acto o en terceros».

En todo caso, hay que decir que los actos de la Administración motivadores de una confianza en el contribuyente no configuran auténticos derechos subjetivos sino simplemente fundadas expectativas en un determinado comportamiento.

Señalada la relevancia del precedente o del comportamiento previo de la



Administración Tributaria, es necesario analizar cómo se ha ido aplicando la doctrina de los actos propios al ámbito tributario. En este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de enero de 2012, recurso 36/2009, JT 2012/172, FJ4, ha considerado que puede llegar a ser vinculante para la Administración Tributaria un criterio aplicado en una comprobación a otra sociedad que habría intervenido en la misma operación; así se dice que «cabe oponer, como esgrime la recurrente, a la regularización, una actuación contraria a sus propios actos por parte de la Agencia Tributaria, al haber determinado, mediante acta de conformidad, en relación con la misma operación de venta —en realidad, de partes indivisas de la misma finca— la procedencia del diferimiento por reinversión, pues el dato de hecho del que parte la entidad recurrente para denunciar la infracción del principio *venire contra factum proprium non valet* radica en la completa identidad fáctica entre una situación y otra, por lo que la Administración, desoyendo los imperativos de buena fe, otorga un efecto fiscal distinto a dos situaciones idénticas». Argumentos como éstos enlazan de manera evidente con ideas propias del principio de igualdad y de tratamiento similar para situaciones similares sobre las que ya existe un pronunciamiento de la Administración, dejando de lado posicionamientos que pretenden ubicar compartimentos estancos en el comportamiento de la Administración Tributaria.

En todo caso, es obvio que el principio de seguridad jurídica no puede ser un valor absoluto, puesto que ello supondría la congelación del ordenamiento jurídico. No obstante sí que resulta necesario proteger la confianza legítima de los ciudadanos que ajustan su conducta a la legislación o a la actuación administrativa ya realizada. Precisamente el análisis de la doctrina de los actos propios que realizamos en relación con la potestad de comprobación de la Administración Tributaria supone un enfoque nuevo y diferente a la visión clásica existente. Y ello porque la seguridad jurídica no sólo se debe valorar por el legislador en la aprobación de la norma, sino que precisamente ha de ser considerada por la Administración cuando aplica esa norma, puesto que «si los ciudadanos ajustan su conducta económica a un determinado criterio administrativo de interpretación de la norma, y se produce un cambio de criterio

que no sea previsible, se estaría vulnerando la confianza legítima exactamente igual que si ese cambio de criterio se introduce a través de una ley».

En este sentido es obvio que el análisis de la vertiente aplicativa del derecho sobre la base del principio de confianza legítima y de la doctrina de los actos propios adquiere especial relevancia en el ámbito tributario en relación con las actuaciones comprobadoras e investigadoras de la Administración Tributaria.

Así, el Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de febrero de 2001, RC 5453/2009, FJ 6 (RJ 2001/1087), «el principio de buena fe protege la confianza que fundamentamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que dicho principio implica la

exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos, constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes *venire contra factum proprium*».

Una de las cuestiones claves en la resolución de muchos asuntos vinculados a la declaración de fraude de ley de negocios u operaciones con efectos en ejercicios posteriores es la determinación relativa a la existencia o no de un acto propio que vincule el comportamiento de la Administración Tributaria. En palabras de Palao Taboada<sup>103</sup>, la pregunta procedente es «si la conducta de la Administración era objetivamente adecuada, de acuerdo con la buena fe, para suscitar la confianza de la entidad contribuyente en que las operaciones objeto de comprobación no serían calificadas en el futuro como fraudulentas». En este sentido la SAN de 24 de julio de 2012, recurso 284/2009, FJ 5 (JUR

---

<sup>103</sup> Obra citada. Pág. 39

2012/256345), (caso EBROMYL) plantea la aplicación de la doctrina de los **a c t o s p r o p i o s** sobre la base de actos tácitos de la Administración Tributaria derivados de comprobaciones realizadas sobre las que, pudiendo incoarse expediente por fraude de ley, no se hizo. Así, se afirma que «en este caso, ha de partirse de que el acto propio se pone de relieve no sólo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos. A partir de tal premisa, la Sala considera que el hecho de no haber considerado fraudulentos los muy numerosos negocios jurídicos celebrados entre 1997 y 1999, con ocasión de la doble regularización emprendida en relación con las dos sociedades sujetas a la comprobación originaria respecto de tales ejercicios, equivale, de modo inequívoco, hasta el punto de constituir un acto de voluntad del que no puede zafarse la Administración en perjuicio del particular, a un acto propio en sentido jurídico, voluntad que precisamente debe interpretarse como la aquiescencia o aceptación acerca de la deducibilidad de los intereses financieros generados en el primer periodo considerado en tales inspecciones (1995-1999 para AMYLUM y 1997-2000 para EBROMYL). El hecho de que concluyeran mediante actas de conformidad o de comprobado y conforme, respectivamente, que por una u otra razón, se abstuvieran de promover el procedimiento de declaración de fraude de ley o, de alguna otra forma, alterar el régimen de deducción de los intereses financieros incluidos en las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados refuerza esa conclusión».

En este sentido los actos propios generadores de confianza en el contribuyente son los realizados por la Administración Tributaria como personalidad jurídica única, al margen de la estructura interna de los órganos que desarrollen las funciones de comprobación o investigación. Ello se traduce igualmente en la equivalente consideración como actos propios de los actos tributarios provisionales y definitivos. Así lo dice la Audiencia Nacional, en su Fundamento de Derecho Quinto, al afirmar que no se puede desconocer que «la Administración actúa con personalidad jurídica única, sin que los actos de

voluntad de los órganos de gestión tengan menos virtualidad o valor jurídico, en cuanto reconozcan o declaren derechos subjetivos en favor de los administrados, por el hecho de no estar avalados por la Inspección, pues aun cuando ello fuera así, por disponerlo normas reglamentarias e incluso actos administrativos de nulo valor jurídico, como la Resolución citada por el TEAC para respaldar su postura negativa, que no es siquiera una norma jurídica, sino un mero acto interno de la Administración, no puede pretenderse, desde el punto de vista del debido respeto al principio de buena fe, que esa provisionalidad a la que se refiere el TEAC sea, valga el oxímoron o la aparente contradicción, indefinida o perpetua, de suerte que si la Inspección no actúa en un momento determinado para informar o convalidar el derecho reconocido por dicho acto de devolución tributaria supuestamente provisional, éste tuviera que vagar eternamente con tal carácter sin lograr, ni siquiera tras el transcurso de los plazos de prescripción extintiva, al menos, constituir la base de un acto propio de la Administración, que por lo demás debemos entender que actúa con una voluntad única e inescindible, máxime cuando declara o reconoce derechos a los ciudadanos, los cuales no están condicionados en modo alguno por refrendos de la clase que nos propone el TEAC». Esta sentencia ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en STS de 4 de noviembre de 2013, RC 3262/2012 (RJ 2013/7219).

Los hechos sobre los que ve la Sentencia del Tribunal Supremo son comentados por Linares García, en los siguientes términos:

- Los préstamos se celebraron entre los ejercicios 1997 y 1999
- Las entidades prestatarias (AMYLUM y EBROMYL) fueron objeto de comprobaciones inspectoras de los ejercicios 1995 a 2000, concluyendo las actuaciones inspectoras el siguiente modo:

i) AMYLUM: en acta de conformidad se ajusta la imputación temporal de determinados gastos de cancelación parcial el préstamo. Adicionalmente, se reconoció por los órganos de gestión una devolución ingreso indebido derivado de dicho ajuste.

**ii) EBROMYL: se levanta acta previa de comprobado y conforme, que excluye el examen de los gastos financieros**

**- En el ejercicio 2000 las empresas optan por la tributación en régimen de consolidación fiscal**

**- Con ocasión del procedimiento de Inspección del grupo fiscal entre 2000 y 2004, se declaran realizados en fraude de ley los préstamos antes indicados y se deniega la deducibilidad de los intereses derivados de los citados préstamos**

**El Tribunal Supremo confirma la Sentencia de la Audiencia Nacional y considera que la declaración de fraude de ley es contraria al ordenamiento jurídico por contradecir la prohibición de ir contra los actos propios y, en consecuencia, vulnera los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica, dado que:**

**a) Respecto de AMYLUM, el acta de conformidad levantada contiene una declaración específica de admisión de deducibilidad de los actos financieros generales. En definitiva, existe un "genuino acto expreso" de reconocimiento de la licitud de los préstamos: por un lado, al no cuestionarse en la primera inspección la deducibilidad de los intereses sino sólo la imputación temporal de los gastos de cancelación parcial y, por otro, por el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos por un órgano de Gestión perteneciente a la misma persona jurídica (AEAT).**

**b) Respecto de EBROMYL existe un acto tácito concluyente pues el acta levantada no debió calificarse como previa y sus efectos deben extenderse a los gastos financieros, al disponer la inspección de toda la información necesaria para, en su caso, haber cuestionado la licitud de los préstamos origen.**

**c) No hay circunstancias sobrevenidas que justifiquen el cambio de criterio de la Inspección, sin que tengan tal condición ni la opción de la tributación en**

régimen de consolidación fiscal ni la celebración de contratos de producción o ventas intragrupo que, en todo caso, se celebraron con anterioridad a los ejercicios respecto de los que se ha declarado el fraude de ley. En términos del Tribunal Supremo: "En definitiva, la Administración tributaria tuvo por lícitos esos contratos y por deducibles los gastos financieros derivados de los mismos, a través de actos concluyentes e inequívocos, por lo que no estaba en su mano después, sin cambio de circunstancias, considerar aquellos pactos concluidos en fraude de ley y negar el carácter de deducibles a los consiguientes gastos financieros"

La relevancia fundamental de este pronunciamiento estriba en que se condiciona la licitud del cambio de calificación de los hechos por la Inspección respecto de procedimientos anteriores., a la existencia de circunstancias sobrevenidas y no solo, como se venía afirmando por la Audiencia Nacional, a una adecuada motivación.

Por otra parte. como refiere Barciela Pérez<sup>104</sup>, la doctrina de los actos propios h a d e suponer la existencia de "signos externos producidos por la Administración que han de ser lo suficientemente concluyentes para que induzcan razonablemente a c o n f i a r e n l a legalidad de la actuación administrativa, siendo necesario que en el particular se produzca una plena convicción de que se está actuando conforme a criterios q u e l a A d m i n i s t r a c i ó n c o n s i d e r a l e g a l e s »

No obstante, la aplicación de esta doctrina de los actos propios al ámbito tributario no es incontestable sino que plantea algunas limitaciones que modulan su invocación a la hora de limitar las potestades de comprobación de la Administración Tributaria.

---

<sup>104</sup> Barciela Pérez J.A. "El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TC y del TS", *Quincena Fiscal*, nº 21, Pamplona. Pág 113.

El primero de esos límites es el principio de legalidad, o lo que es lo mismo la doctrina de los actos propios, no puede invocarse para mantener en una actuación contraria al ordenamiento jurídico. Este principio «resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley (...), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que necesariamente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos». STS de 6 de octubre de 2009, RC 6610/2003, FJ 8 (RJ 2010, 975); STS de 10 de junio de 2013, RC 323/2011, FJ 1 (RJ 2013, 5272).

Por lo tanto, parece claro que la aplicación de la doctrina de los actos propios a las actuaciones de comprobación de la Administración Tributaria «no puede alegarse para crear, mantener o extender en el ámbito del Derecho público situaciones contrarias al ordenamiento jurídico, o cuando entre el acto precedente y el actual median circunstancias de orden legal —cambio de régimen jurídico aplicable— o de carácter físico que puedan haber determinado esa aparente contradicción y, por ende, infracción de la doctrina de los actos propios». STS de 18 de noviembre de 2013, RC 6386/2011, FJ 5 (RJ 2014, 478).

En definitiva la aplicación de esta doctrina de los actos propios no puede imponerse a la aplicación de normas de carácter imperativo.

Y también resulta evidente, que la doctrina de los actos propios únicamente tiene aplicación en aquellos supuestos en los que proceda un análisis valorativo de una conducta desde un punto de vista tributario. Parece claro que en los supuestos en los que la actividad de la Administración tributaria se limita a aplicar normas imperativas el margen de discrecionalidad desaparece y

carece de sentido la posible vinculación con actos administrativos precedentes. Así lo entiende el Tribunal Supremo cuando considera que «no se puede hablar de que la Administración incurre en lesión del principio de no ir contra sus propios actos, porque dicho principio sólo opera en el marco de poderes discrecionales o de valoración de conductas, no en el ámbito de las potestades regladas, de tal forma que si una normativa exige la concurrencia de determinadas circunstancias para otorgar un beneficio fiscal, éste no puede concederse si esas circunstancias no se dan en el caso concreto, y ello, aún para el supuesto de que con anterioridad, la propia Administración haya erróneamente atribuido a quien lo invoca unas características que no concurrían». STS de 23 de septiembre de 2009, RC 8051/2003, FJ 4 (RJ 2010, 901).

En todo caso, coincidimos con Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros<sup>105</sup>, que «la seguridad jurídica padece cuando la Administración tributaria ha comprobado la actuación del obligado tributaria, la ha considerado correcta y con posterioridad, al comprobar los efectos de esa operación en otros ejercicios, revisa la operación inicial y pretende calificarla como fraudulenta».

Como hemos anunciado anteriormente, la argumentación manifestada por el Tribunal Supremo en la sentencia del asunto *Ebromyl* ha sido observada en la STS de 6 de marzo de 2014, RC 2171/2012 (RJ 2014, 1193) en el conocido caso como *Kuixabank*. En esta sentencia se anulan las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 a 2005 practicadas por la Administración Tributaria Foral de Guipúzcoa y que traían su causa en diferentes operaciones y negocios jurídicos realizados por Kutxabank con La Caixa y Caixa Catalunya referidos a la sociedad interpuesta Repinves constituida para la gestión de las participaciones en Repsol. Además Kutxa fue

---

<sup>105</sup> **Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros J.M.** "La vinculación de la Administración Tributaria a los actos propios en su función de comprobación. Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013", **Quincena Fiscal n° 7, 2014. Pág. 116**



**objeto de actuaciones inspectoras previamente que finalizaron con actas de conformidad en los ejercicios 1997 y 1998.**

**Tal y como señala la referida sentencia en los hechos probados, la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Gipuzkoa y San Sebastián-Gipuzkoa Eta Donostiako Aurrezki Kutxa (en adelante, «KUTXA»), presentó en su momento declaraciones por el Impuesto de Sociedades, de los ejercicios 2001 a 2005. En 20 de julio de 2006, la Subdirección General de Inspección, de la Diputación de Gipuzkoa, notificó a KUTXA la iniciación de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial, de los ejercicios 2001 a 2003, que se extenderían únicamente a «las posibles contingencias tributarias derivadas de sus participadas Repinves, S.A. (participación directa) y Repsol YPF (participación indirecta)». Durante estas actuaciones se comunicó a KUTXA su ampliación a los ejercicios 2004 y 2005. Así mismo, y teniendo en cuenta su tributación durante los años 2003 y 2004 en el Régimen de Consolidación Fiscal, a través del Grupo 06/03/G, se notificó a la entidad, como representante del mismo, el inicio de actuaciones de carácter parcial, con el mismo objeto, por el Impuesto de Sociedades de los referidos ejercicios, actuaciones luego ampliadas al año 2005.**

**Tras las correspondientes investigaciones, se apreció en el curso de las actuaciones inspectoras la posible existencia de fraude de ley «en los negocios que han supuesto la localización de acciones de Repsol YPF, S.A, propiedad de Kutxa en la sociedad interpuesta, Repinves, S.A, así como los consiguientes dividendos y primas de asistencia a juntas y los negocios jurídicos por los que se restituyen dichas acciones». Por ello, se procedió a la iniciación de expediente separado de declaración de fraude de ley, que finalizó con el Acuerdo del Director General de Hacienda, de 5 de marzo de 2008, en el que, se resolvía declarar realizados en fraude de ley diferentes negocios jurídicos. Se concluye que no se ha constituido una sociedad para llevar a cabo una actividad en común, sino que Repinves es el medio que ha hecho posible la tenencia formal de más 5% de acciones de Repsol para beneficiar a dos de sus socios.**

La entidad afectada planteó REA antes el Tribunal Económico Administrativo  
F o r a l d e  
Guipúzcoa, desestimada, y posterior recurso contencioso-administrativo ante el  
Tribunal

Superior de Justicia del País Vasco, igualmente desestimado.

La argumentación fundamental de la recurrente, como indica Orena Domínguez<sup>106</sup>, se centra en el hecho de que la Administración tributaria está vinculada al resultado de las actuaciones de comprobación de los ejercicios 1997 y 1998, realizadas en 2000 y 2001, de tal manera que la declaración de fraude de ley contradice las actuaciones realizadas anteriormente y referidas a los ejercicios 1997 y 1998 que validaron, o al menos así se infiere del acta de comprobado y conforme, la correcta realización del negocio de constitución de la sociedad Repinves S.A. y la tributación consiguiente.

Como ha señalado el Tribunal Supremo, FJ5 "en el presente caso, como vamos a ver inmediatamente, la alegación del principio de confianza legítima se produce en relación con calificaciones contradictorias de una misma operación: la que deriva, de forma implícita, de actuaciones inspectoras de conformidad y la que se lleva a cabo en el Acuerdo de declaración de fraude de ley".

En efecto, la sentencia impugnada elimina el obstáculo de la actuación inspectora de conformidad mediante la afirmación de la sustantividad propia del expediente de declaración de fraude de ley, que a juicio de la Sala de instancia no puede quedar relegado por la existencia de actuaciones de comprobación de dos ejercicios fiscales. STS 6 de marzo de 2014 (RJ 2014. 1193, FJ 5: «Ante todo, el acogimiento al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores exige como presupuesto la existencia de una declaración expresa, con base en la existencia de motivos

---

<sup>106</sup> **Orena Domínguez** "*Hacienda no puede ir contra sus propios actos*" en **Forum Fiscal** n° 198, mayo 2014, Pág. 10. "*Hacienda no puede ir contra sus propios actos: confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe*", **Quincena Fiscal** n° 7,2015, Pág. 83.

económicos válidos de la operación que se quiere someter a dicho régimen, en este caso la constitución de Repinves, S.A, y tales motivos económicos válidos tuvieron que apreciarse al llevarse a cabo las inspecciones de los ejercicios 1997 y 1998, las cuales tuvieron lugar en 2000 y 2001; en otro caso, no se hubiera llevado a cabo la actuación inspectora de conformidad.

Por ello, la afirmación del Acuerdo de declaración de fraude de ley, en el sentido de que la constitución de Repinves, S.A no tuvo por objeto llevar a cabo una actividad común, sino, por el contrario, fue un medio que hizo posible la tenencia formal de más del 5% de las acciones de Repsol para obtener un beneficio fiscal, resulta contradictoria con la previa actuación inspectora de conformidad».

La Sala no comparte ese criterio, puesto que entiende que el análisis de la v a l i d e z d e l a operación se llevó a cabo cuando se realizaron las inspecciones de los e j e r c i c i o s 1 9 9 7 y 1998 y si en tal momento se apreció la conformidad del negocio jurídico sería contrario

a la seguridad jurídica alterar su valoración jurídica

Además, el Tribunal Supremo considera que no resulta comprensible ni admisible la explicación dada en el Acuerdo de declaración de fraude de ley acerca de que «en una comprobación general no se recibe el comprobado y conforme operación por operación, sino de manera global», puesto que en el alcance general de las actuaciones se pudieron valorar todas los elementos del negocio jurídico.

«Por tanto, tiene razón la entidad recurrente cuando sostiene que la declaración de fraude de ley supone una infracción de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima, pues las liquidaciones de los ejercicios 1997 y 1998, derivadas de actuación inspectora de conformidad, comportaban reconocimiento de derechos a la recurrente, que se ven perjudicados cuando años después los mismos actos sobre los que se produjo

una actuación inspectora de conformidad, son objeto declaración de fraude de ley».

El Tribunal Supremo argumenta su decisión sobre la base de la doctrina de los actos propios sin entrar a valorar la incidencia de la prescripción en este asunto con efectos en ejercicios no prescritos. La existencia de un pronunciamiento, expreso o tácito, sobre la validez de un negocio jurídico impide considerar otros argumentos como el que veremos a continuación y referido a la potestad de comprobación y su relación con la prescripción tributaria. Así lo declara el Tribunal Supremo cuando considera que su decisión es clara e irrevocable: «A lo anteriormente expuesto, no se puede oponer que la declaración de fraude de ley se hace sin perjuicio de la prescripción (así figura en la parte dispositiva del acuerdo de 5 de marzo de 2008) y que las liquidaciones se giran solo por los ejercicios 2001 a 2005, porque sin entrar en la cuestión de la posibilidad de declaración de fraude de ley respecto de negocios afectados por la prescripción — cuestión no planteada por la entidad recurrente— lo que sí es cierto es que dicha declaración choca frontalmente con una previa declaración de conformidad por actuación inspectora, respecto de los ejercicios 1997 y 1998».

Esta línea jurisprudencial basada en los actos propios ha sostenido posteriores pronunciamientos de los tribunales para llegar a soluciones impeditivas para la Administración en el ejercicio de su potestad comprobadora.

Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de mayo de 2014, recurso 211/2011, FJ5 (JUR 2014/157072) considera que no es posible iniciar unas segundas actuaciones inspectoras cuando han existido otras en las que se analizó la regularidad de una operación de escisión a los efectos de la aplicación del régimen especial de diferimiento, aún en el caso de que tales actuaciones no finalizaran en un acta, sino que concluyeran mediante informe, sin mayor formalidad y sin declaración de responsabilidad. En el caso analizado, y ante la existencia de actuaciones investigadoras sobre una sociedad escindida que previamente ha sido objeto de un procedimiento inspector que finalizó mediante informe y no mediante acta, la Audiencia Nacional considera que la solución que debe darse al caso en cuestión es la de

declarar la imposibilidad jurídica de iniciar y resolver una segunda comprobación inspectora cuando ya se ha producido otra anterior terminada sin formalidad alguna y, por ende, sin declaración de responsabilidad. "No es de olvidar que, a la hora de configurar el concepto de acto propio de voluntad de la Administración, éste se puede localizar (...) no sólo en actos expresos y formales, sino en actos tácitos y aun presuntos, con tal que su sentido sea concluyente, efecto que puede asignarse a la finalización de ese primer procedimiento inspector abierto por el mismo concepto, ejercicio y operación concreta, el iniciado con comunicación al sujeto pasivo el 9 de abril de 2002, en que pudiendo haberse seguido una regularización —si se reputaban inválidos los motivos económicos de la operación de escisión llevada a cabo— sin embargo finalizó mediante el informe que se ha citado, sin acta, liquidación ni deuda, lo que supone una valoración acerca de la procedencia de aplicar el régimen especial de escisiones y fusiones que no puede ser desconocido por la Administración en actuaciones ulteriores".

## **F.7. PRINCIPIO DE JUSTICIA MATERIAL TRIBUTARIA**

En el art. 31.1 de la CE no se recoge el deber de contribuir con un mero interés recaudatorio, sino que se trata de un deber de contribuir de acuerdo con unos determinados principios sustanciales de justicia tributaria y conforme al principio de legalidad tributaria, conforme a los cuales el deber de contribuir se configura, como el fundamento de las posibilidades de actuación comprobadoras de la Administración tributaria. De manera tal que las exigencias constitucionales contenidas en el art. 31.1 de la CE son, fundamentalmente, exigencias de justicia tributaria, que en el ámbito tributario se concretan en el valor superior de la justicia y el de la igualdad.<sup>107</sup>

---

<sup>107</sup> Sánchez Blázquez, V.M., *"Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria"*, en Quincena Fiscal, núm. 261, 2003, p. 70, quien pone de manifiesto que la justicia de un sistema tributario, "no puede valorarse únicamente en base a la recepción en las normas tributarias sustantivas de los principios de justicia tributaria. Por el contrario, tal valoración ha de hacerse también desde la perspectiva de la efectiva aplicación de las mismas realizada por los particulares y la Administración. De ahí la trascendencia que tiene, en aras de una efectiva consecución de los principios constitucionales de justicia tributaria, la actividad administrativa dirigida a la aplicación de los tributos y,

La Administración tributaria, en principio, tiene prescrito su derecho a liquidar la deuda tributaria, debiendo ser inatacables por inexistencia de derecho para ello, todos los elementos de la obligación tributaria determinados conforme a la pertinente autoliquidación, que la Inspección no consideró adecuado inspeccionar. De ahí que deba asumir las consecuencias de la misma, aunque éstas pudieran haber sido declaradas en su momento contrarias a Derecho o se extiendan a periodos impositivos aún no prescritos.

La Audiencia Nacional, en Sentencia de 21 de abril de 2016, recurso 184/2014, FJ 3 (JUR 2016, 115408), ha señalado "un sistema fiscal que no es justo, como acertadamente destaca la mejor de las doctrinas, es insostenible".

Y claro la posibilidad de revisar liquidaciones firmes y prescritas aunque sea para obtener datos para ejercicios no prescritos afecta claramente al principio de justicia tributaria.

Un determinado elemento de la autoliquidación, adquiere firmeza por virtud de la prescripción, lo que convierte a dicho elemento en inatacable por inexistencia de derecho para ello.

La firmeza y la inatacabilidad son dos rasgos de *una* realidad de mayor calado, la producción tácita de un acto administrativo de liquidación, el nacimiento de una declaración administrativa por la vía fructífera del silencio -que sólo el Derecho puede generar-, según la cual existe un verdadero pronunciamiento irrevocable sobre la corrección de cuanto se ha hecho constar en la autoliquidación.

Mantener una tesis contraria altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas: el de seguridad jurídica, que reclama

---

dentro de ella, la que se dirige a la comprobación de los hechos relevantes para su liquidación".

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

Si efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría, en principio, a la Administración en una clara situación asimétrica respecto del contribuyente. Nos referimos al desequilibrio y desigualdad de trato que, con ella, se generaría entre la Administración y los contribuyentes, ya que mientras aquélla podría alterar valores, datos, calificación de negocios jurídicos, etc., consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, aunque sólo se les atribuyese eficacia en períodos no prescritos, no parece que la misma posibilidad estuviera en manos del contribuyente cuando, por ejemplo, detectase un error cometido en una autoliquidación de un ejercicio prescrito que, de haber podido subsanarse, derivaría en una base imponible negativa compensable en el futuro, o en el incremento de esa cantidad en su día calculada erróneamente. Ya hemos visto la doctrina jurisprudencial sobre este punto.

Por todo lo anteriormente expuesto ha de entenderse que la cuestión mantiene los rasgos configuradores clásicos y que, por tanto, la firmeza de una liquidación tributaria de un ejercicio precedente comporta, hoy por hoy, la de todos sus elementos.

Lo contrario, de aceptar la teoría de la Inspección llevaría a tener abiertas a Inspección a perpetuidad no sólo la comprobación de valores y magnitudes fiscales sino también la motivación de las operaciones y su acomodo al espíritu de la Ley, desde el punto de vista fiscal, durante los años en que la misma produjera efectos (esto es, durante muchos más años que los cuatro que establece la normativa como garantía tributaria).

Pero, además, el planteamiento indicado supondría que paradójicamente la misma operación pudiera ser válida en unos ejercicios y no serlo en otras en función del ejercicio en que se plantee por primera vez la discrepancia

administrativa transcurridos varios años desde que se devengó la obligación prescrita.

Es evidente que la solución que ahora de forma expresa recoge la ley incide sobre algunos de los principios que tradicionalmente han sustentado la prescripción en nuestro ordenamiento puesto que, como ha destacado la doctrina «las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable, no siendo aceptable que cualquier sujeto de Derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro». En este sentido, como advierte aquella, pocas instituciones como la prescripción sirven tanto a la seguridad jurídica, en cuanto certeza en el Derecho, aun a costa de la equidad. La prescripción se fundamenta en «la necesidad de conceder estabilidad a las situaciones jurídicas existentes, dando de esta manera claridad y certeza al tráfico jurídico».

Para el Consejo de Estado, dictamen de 9 de abril de 2015 al texto del Anteproyecto de la ley 34/1995, consagra un supuesto de **«imprescriptibilidad máxima»** (cabría siempre comprobar e investigar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, a condición de que surtan efectos en ejercicios no prescritos) que «no resulta permisible», (el Consejo de Estado entendió que la regulación del proyecto podía mantenerse referida estrictamente a los supuestos de conflicto de aplicación de la norma tributaria cuando, como ha puesto de manifiesto la doctrina, la declaración en fraude de ley no deja de integrarse dentro de las potestades administrativas de comprobación ) pero no como señala el órgano consultivo, por dejar sin efecto «la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del art. 66 a) de la LGT», dado que la deuda tributaria de cada periodo no será exigible más allá del plazo de prescripción, sino porque permite comprobar *sine die* hechos, negocios y demás circunstancias declarados a la Administración tributaria a lo largo de los años a pesar de poder ser comprobados desde el momento en que se reflejan en la primera autoliquidación. Piénsese, por ejemplo, en el supuesto que motivó la Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid), de 11 de mayo de 2015, recurso 171/2012 (JT 2015/914) relativo a la amortización de bien adquirido a mediados de los años sesenta y cuyo valor a efectos de su



amortización se cuestiona en el año 2005 con motivo del gasto que se imputa a ese periodo.

Otros autores han destacado que la posición del Consejo de Estado «no termina de ser convincente; al cabo, si se vincula la facultad de comprobación a la de liquidar, no se entiende por qué solo cuando media declaración de existencia de fraude de ley puede quebrarse la prescripción en la medida en que esa declaración tenga efectos sobre periodos no prescritos y durante plazo ilimitado." Compartimos esta opinión.

## **F.B. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA**

La compensación de bases negativas resulta un mecanismo necesario para flexibilizar el periodo impositivo y realizar una valoración más correcta de la capacidad económica del obligado en un marco plurianual.

Y todo ello recordando que dicho principio "opera como un límite legal al poder legislativo en materia tributaria" y que no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria. De otra, es constitucionalmente posible que el legislador tributario al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución STC 221/1992, de 11 de diciembre, FFJJ 4 y 5 (RTC 1992/221)

Según Cordero González<sup>108</sup>, el principio de capacidad económica tiene dos proyecciones en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: como fundamento de la imposición y como criterio o medida de la imposición. En virtud de la primera, el legislador no puede establecer tributos si no es tomando

---

<sup>108</sup> Cordero González, Eva María *"Las bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades"* Thomson Reuters Aranzadi. Madrid 2017. Págs.. 28 y ss.

como presupuesto circunstancias que sean reveladoras de riqueza, de manera que a falta de riqueza real o potencial no es posible su exigencia. El Tribunal ha señalado que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo" STC 27/1981, de 20 de julio (RTC 1981/27). Así mismo, ha precisado también, según la autora, que no cabe soslayar que «la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia» (STC 221/1992, de 11 de diciembre (RTC 1992/221) y 194/2000, de 19 de julio (RTC 2000/194) y 193/2004, de 4 de noviembre (RTC 2004/193).

En suma, gravar una renta inexistente afectará al principio de capacidad económica y resultaría contraria a las exigencias de justicia tributaria derivadas del artículo 31.1 CE.

La capacidad contributiva o capacidad de pago, dice Fernández López, pugna abiertamente con una dilación excesiva entre el momento en que se realiza el hecho imponible y aquel otro en que se cumple la obligación o recauda el tributo<sup>109</sup>.

Es constante en la jurisprudencia la consideración del principio de capacidad económica como fundamento de la compensación de bases negativas, con el reconocimiento implícito de que debe garantizarse cierta plurianualidad en la medición de la renta, para que el citado principio no quede afectado, En este sentido, resulta de especial interés la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de junio de 2016, recurso 324/2014, FJ 5 (JT 2017/998) que destaca como "las necesidades del erario público tienen una cadencia temporal que impiden poder arbitrar sistema de tributación en que la renta generada por una sociedad sea sometida a gravamen, en su totalidad, al término de su existencia. Los

---

<sup>109</sup> Fernández López, R.I., *"La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica"*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona 2016. Pág. 16.

ingresos tributarios requieren de una periodicidad y frecuencia tales, como para poder atender convenientemente los flujos de gastos e inversiones que, como de sobra es conocido tienen un carácter continuo."

El principio de capacidad económica exige, en definitiva, que el hecho imponible constituya una manifestación de riqueza pero también que la norma es inequívoca, la duración del período impositivo no podrá superar dieciocho meses. De igual modo que la norma fiscal, la mercantil obliga a las sociedades a formular cuentas anuales al cierre de cada ejercicio social, en que también obligatoriamente debe fraccionarse la vida económica de la empresa. De tal manera que período impositivo (unidad temporal en el ámbito fiscal) y ejercicio social (unidad temporal en el ámbito mercantil) van a ser, en la práctica generalidad de los casos, iguales entre sí; y en la mayoría de ellos coincidentes con el natural. Si es preciso fraccionar la vida de una sociedad en períodos regulares, ello necesariamente provocará que en algunos casos, no pocos, se ubiquen en ejercicios diferentes lo que son operaciones de un mismo ciclo económico (generadoras de flujos de ingresos y gastos correlativos e interrelacionados), lo que hace necesario establecer unas reglas de interdependencia o permeabilidad entre los periodos colindantes; se deben poner los medios para que una sociedad no tribute, en el conjunto de los períodos que abarca su vida económica, por una renta superior a la realmente obtenida (art. 31.3 CE) ni, por el contrario, alguna de sus rentas queden al margen del impuesto. En una palabra, se impone superar el principio general de estanqueidad de ejercicio para lograr que el sumatorio de las rentas periódicas no supere la globalmente obtenida a lo largo de la vida de la sociedad. Porque si no se permitiera compensar las bases imponibles negativas, se estaría gravando en el Impuesto sobre Sociedades una capacidad económica superior a la manifestada.

De este modo un tributo que desconociera de modo absoluto las pérdidas obtenidas en los periodos precedentes podría considerarse inconstitucional, al adoptar una visión parcial de la riqueza individual y gravar rentas inexistentes observadas en un marco temporal más amplio. En este sentido, García

Añoverosil<sup>o</sup> destacaba que el impuesto que no tuviera en cuenta los gastos realizados en otros periodos acabaría recayendo sobre el patrimonio, adquiriendo carácter confiscatorio.

En conexión con el principio de capacidad económica, la aplicación estricta del marco anual para la estimación de la renta afectaría también al principio de igualdad que, según constante doctrina constitucional, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Como es sabido, en materia tributaria, el principio de igualdad adopta como criterio principal de enjuiciamiento el principio de capacidad económica, exigiendo que situaciones económicamente iguales sean tratadas de forma igualitaria. La compensación de bases negativas resulta necesaria también en este sentido, para no perjudicar a las empresas más arriesgadas o que requieren mayor inversión inicial frente a otras generadoras de ingresos regulares, que sin embargo obtienen la misma renta en un marco plurianual, circunstancia que entra en contradicción con el principio de neutralidad, como ha destacado W. Schön entre la doctrina alemana.

## **F.9. PRINCIPIO DEL DERECHO A LA PRUEBA**

La articulación de la prescripción en la LGT plantea también dificultades en relación con el derecho a la prueba, como puso de manifiesto el TS en la Sentencia de 4 de julio de 2014, RC 581/2013 (RJ 2014/3538) y reflejó también el voto particular del magistrado don Joaquín Huelin a las Sentencias de 5 de febrero de 2015, RC 3180/2013 (RJ 2015/418) y 26 de febrero de 2015, RC 4075/2013 (RJ 2015/1045) al señalar que el hecho de haber prescrito los ejercicios en que se realizaron las operaciones supone un «obstáculo añadido

---

<sup>110</sup> García Añooveros, J., "*Algunos problemas de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades*" CREDF, nº 1/1974. Pág. 52.

para ejercitar el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que se lleven a cabo, por las dificultades, cuando no imposibilidad, para obtener documentos, antecedentes e informaciones de periodos realmente lejanos en el tiempo. No se puede olvidar que el art. 30 del [C.Com.](#) establece una obligación a los empresarios de «conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años».

Además debe señalarse que el desarrollo de la seguridad jurídica como confianza legítima, derivada ésta de una más que razonable expectativa del contribuyente en la coherencia de la actuación administrativa, hace que en los supuestos en los que se haya producido algún tipo de actuación administrativa previa en forma de comprobación e investigación sobre los hechos, ahora prescritos, susceptible de ser calificados como realizados en fraude de ley, deba poder invocarse la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario. Y ello, tal y como nuestros tribunales han venido sosteniendo, tanto si se trata de un acto concluyente expreso o tácito, entendiendo en este último caso la existencia de actuaciones de comprobación e investigación generales en las que —en su momento— no se llegó a la declaración de fraude de ley.

Es preciso exigir a la Administración Tributaria que realice su tarea dentro de los plazos de prescripción puesto que otra manera las garantías del contribuyente se resienten. Permitir declarar el fraude de ley de cualquier operación mercantil celebrada en un ejercicio prescrito aunque con efectos en otros ejercicios no prescritos, poniendo el acento en los efectos posteriores y no en la calificación firme del negocio, supone una quiebra de la seguridad jurídica, extendiendo las potestades de la Administración y conformando unas prerrogativas que debilitan la posición del contribuyente. Como señala el Voto particular a la STS de 5 de febrero de 2015 (RJ 2015, 1045), FJ5, «Se abre la posibilidad de invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil que produzca efecto final al cabo de décadas, sin sometimiento a plazo alguno».

**CONCLUSIONES PROVISIONALES:**

**1. El elemento material del tiempo tiene un valor esencial en la esfera jurídica y, por consecuencia, en las relaciones entabladas, tanto por las personas físicas como por los entes sociales y las Administraciones Públicas.**

**2. Respecto de los rasgos básicos, identificadores de la prescripción y la caducidad podemos subrayar:**

*Primero.* **Que mientras que la caducidad no admite interrupción, la prescripción se interrumpe cuando se rompe el "silencio" de la relación jurídica, si bien el ordenamiento puede configurar los supuestos de interrupción de forma más o menos amplia.**

*Segundo.* **La caducidad, dado su automatismo, es siempre aplicable de oficio. La prescripción, en cambio, puede ser aplicada de oficio o configurarse como una excepción procesal, según cuál sea su fundamento en cada sector del ordenamiento, pues su naturaleza no predetermina la solución que deba adoptarse en este punto.**

*Tercero.* **Ni de la naturaleza de la prescripción ni de la naturaleza de la caducidad cabe extraer conclusión alguna sobre los efectos, extintivos o no, de estas figuras. La eficacia, tanto de la prescripción como de la caducidad, constituye una nota secundaria que depende de la regulación de la prescripción y de la caducidad en cada sector del ordenamiento.**

*Cuarto.* **Debe señalarse que la técnica de la caducidad se aplica a una pluralidad de situaciones subjetivas de muy diverso tipo, y no sólo a los derechos subjetivos en sentido estricto. En cambio, la prescripción se limita a los "derechos y acciones", según la expresión utilizada por el art. 1930 del Código Civil, ya que las demás situaciones subjetivas —las meras facultades, o las potestades administrativas-, por su propia naturaleza, sólo pueden quedar sometidas a plazos de caducidad.**

*Quinto.* - **En cuanto al fundamento,** no existe duda al respecto, se encuentra en el principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 de la Constitución

**"la Constitución garantiza... la seguridad jurídica..."**

**Sexto.-Por otra parte, es evidente que cumple funciones análogas a las que desempeña la prescripción extintiva en el campo de las obligaciones civiles (arts.1961 y siguientes del Código Civil), es decir, tanto en derecho tributario como en el civil los derechos se extinguen y las acciones dejan de poder ejercitarse por el mero trascurso del tiempo.**

**Séptimo.- Ahora bien, las notas diferenciadoras son también claras, como antes se ha relatado, en el ámbito civil la prescripción de ser alegada por el deudor, mientras que en el ámbito tributario se aplica de oficio**

**Sin embargo, esta aplicación ha sido matizada por el Tribunal Supremo.**

**Así, este órgano, a propósito de la invocación de la misma por primera vez en vía judicial, ha declarado en STS de 16 de mayo de 2013, RC 5114/2010, FJ 2 (RJ 2013/4672):**

*"El motivo segundo lo formula la parte recurrente al amparo del artº 88.1.d) de la LJ (RCL 1998, 1741) , por entender que se ha infringido el artº 24 de la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545) , en relación con el artº 29 de dicho texto y artº 31 del RGIT ( RCL 1986, 1537 , 2513 y 3058) , en su redacción dada por Real Decreto 136/2000 ( RCL 2000, 454 y 559) . Considera la parte recurrente que procede su admisibilidad aún cuando supone una cuestión nueva que no fue planteada al interponer el recurso contencioso administrativo, ni tampoco en la previa vía económico administrativo, en tanto que la cuestión planteada es la prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para liquidar, cuestión que puede plantearse en cualquier momento, incluso en el propio recurso de casación por vez primera, tal y como una constante jurisprudencia acoge.*

*La base sobre la que se fundó la prescripción se centró en que dado que el procedimiento inspector, prorrogado a veinticuatro meses, había durado un plazo excesivo, puesto que si bien había que descontar 158 días de dilaciones no imputables a la Administración, el acuerdo de ampliación no estaba suficientemente motivado, sin que se pusiera de manifiesto la especial y específica complejidad; y al carecer el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras de motivación y al haberse desarrollado las actuaciones por plazo superior a doce meses, se ha infringido el artº 29 de la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545) y el artº 31.ter del RGIT (RCL*

1986, 1537, 2513, 3058) , por lo que desde el 25 de julio de 1999 a 2 de febrero de 2005, ha de entenderse transcurrido el plazo de prescripción.

*Sobre la cuestión planteada en los términos vistos, esta Sala se ha pronunciado en reiteradas ocasiones, valga por todas la sentencia de 9 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3855) , rec. nº 2210/2010. En dicha línea se ha dicho que este Tribunal Supremo ha matizado y precisado el alcance y extensión de la obligación de apreciar de oficio la prescripción, puesto que una extensión excesiva, como la contemplada en este caso, además de un abuso prohibido, pudiera incidir en el derecho de defensa, que también le asiste a la Administración.*

*Conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, extensible sin artificio al actual artº 69.2 de la Ley 58/2003 ( RCL 2003, 2945 ) , el art. 67 de la L.G.T . "impone la aplicación de la prescripción de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, lo que supone que tanto en la vía administrativa (de inspección, de gestión o de reclamación), como en la jurisdiccional de instancia, los órganos que conocen de un asunto deben, caso de concurrir, aplicarla aun cuando no hubiera sido propuesta por la parte".*

*Doctrina esta que siendo incuestionable, requiere cierta precisión, para evitar situaciones como la que es objeto del presente. En tanto que lo que no dice esta doctrina es que la misma sea aplicable, aún cuando para determinar si efectivamente se produjo o no la prescripción sea necesario valorar hechos que no fueron objeto de disputa o aplicar previamente al análisis de la prescripción normas, figuras jurídicas o institutos que nunca fueron cuestionados respecto de su correcta aplicación. Valga como ejemplo, por las numerosas veces con que en la práctica nos lo encontramos, que se invoque por vez primera en demanda o, incluso, en el recurso de casación, la prescripción sobre la posible calificación de diligencias argucias, evitando que se trate como cuestión nueva bajo la protección de que la prescripción es aplicable incluso de oficio, y pretendiendo que se proceda al análisis de las diligencias cuestionadas para a posteriori, entrar a analizar el cómputo de los plazos a los efectos de atender a la alegación de prescripción; o como sucede en este caso, que la prescripción se alega sobre un presupuesto anterior, ajeno a la misma, cuál es si el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras a veinticuatro meses era o no válido por estar suficientemente motivado.*

*En definitiva se camufla la nueva cuestión sobre la prescripción, bajo el argumento de que debe ser apreciada de oficio, incluso, cuando se trata de una cuestión que, en principio, posee sustantividad propia y constituye presupuesto necesario para, en su caso, apreciar dicha prescripción, cual es si el acuerdo*



*de ampliación estuvo o no suficientemente motivado. Esta es la cuestión, la que se debió plantear en el momento procesal adecuado. Sin embargo, lo cierto es que esta cuestión de la aplicación de los preceptos que se dice vulnerados, artº 24 de la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545) , en relación con el artº 29 de dicho texto y artº 31 del RGIT (RCL 1986, 1537, 2513, 3058) , no fue planteada por la entidad actora en sede económico administrativa, ni en demanda, sino que lo hace por vez primera en el recurso de casación. Y claro está plantear por vez primera en sede casacional que el acuerdo de ampliación no estaba motivado, representa una cuestión nueva, que no fue oportunamente alegada; cuestión nueva que, como tal, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sala, no puede servir como fundamento del motivo de casación. En definitiva, todo lo anterior conduce a entender que no era posible, como cuestión nueva que era, indagar sobre si el acuerdo de ampliación estaba o no suficientemente motivado, que no olvidemos nada había opuesto ni durante el procedimiento inspector ni posteriormente y sólo de considerarse que estaba falto de motivación, con la consecuencia de que las actuaciones inspectoras se habían desarrollado en un período excesivo, se derivaría la prescripción de la acción de la Administración tributaria para liquidar."*

**Es decir, se distingue a estos efectos, entre la aplicación de oficio de la prescripción y aquellos supuestos en los que se discute, por primera vez en vía judicial un presupuesto anterior a la misma.**

**En los mismos términos, STS de 8 de noviembre de 2016, RC 2967/2005, FJ 5 (RJ 2016/6446).**

**Octavo. Nos queda examinar la cuestión más importante, a nuestro juicio, ya esbozada en la doctrina citada, al aludir a la diferenciación entre potestad y derecho, clave en este trabajo, como más adelante señalaremos.**

**Y aquí debemos remitirnos a la clásica distinción establecida por Falcón y Tellall <sup>1</sup> que partiendo del carácter unitario del tributo, como conjunto de normas, y situándose en la dinámica aplicativa del mismo, en la que se encuentran una variada gama de situaciones jurídicas, del particular y de la Administración, reconduce las situaciones jurídicas del tributo a las de**

---

<sup>111</sup> **Obra citada, págs.. 30 y ss.**

ventaja, por un lado y la situaciones pasivas o de deber por otro, y de las que pueden sus titulares tanto la Administración como los particulares, distinguiendo en este punto entre derechos subjetivos y potestades, ambas especie del género de poderes jurídicos, esto es, facultades de querer y de obrar conferidos por ordenamiento jurídico.

Y en cuanto a las diferencias entre derechos subjetivos y potestades señala el citado autor "se diferencian, sin embargo, en que el derecho subjetivo tiene un contenido concreto por recaer sobre una cosa (derechos reales) o por insertarse en una relación en este sentido un sujeto obligado a efectuar una determinada prestación (derechos de crédito). La potestad, en cambio, no recae sobre ningún objeto específico y determinado, sino que tiene un contenido genérico y normalmente se refiere a un ámbito de actuación definido en grandes líneas o direcciones básicas. No consiste tampoco en una prestación particular, sino en la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos, de donde eventualmente pueden surgir, como una simple consecuencia de su ejercicio, derechos subjetivos, obligaciones o deberes.

No hay frente a la potestad, por tanto, un sujeto obligado, sino un simple sometimiento o sujeción, que implica la inexcusabilidad de soportar los efectos que eventualmente deriven del ejercicio de la potestad".

Y precisada esa diferenciación, distingue entre los que corresponden a la Administración y los que ostenta el particular. Así, señala que son derechos subjetivos de la Administración, por ejemplo, el derecho a la cuota tributaria, el derecho a percibir intereses en los casos de mora, aplazamiento o fraccionamiento, suspensión de la ejecución, y en general ingresos fuera de plazo, así como el derecho a exigir un recargo en la vía de apremio. Se trata, afirma, el autor, en todos estos supuestos, de derechos de crédito, pero es claro que la Administración tributaria puede ser también titular de derechos reales, de los que existen algunos ejemplos entre las garantías del crédito tributario.

En cuanto las potestades administrativas derivadas del tributo, revisten especial importancia, por un lado la potestad inspectora (a la que, entendida en sentido amplio, es reconducible la potestad de obtención de información con trascendencia tributaria de terceras personas), la potestad liquidatoria, y

la potestad recaudatoria, a través de las cuales se hace efectivo el principio de autotutela, y por otro lado las potestades revisoras contempladas en los artículos, entonces vigentes, 153 y siguientes de la Ley General Tributaria, que son conceptualmente distintas de las anteriores.

Y al referirse al particular, indica el autor que lo mismo que la Administración, el particular puede ser también sujeto activo de potestades y de derechos subjetivos, especialmente derechos de crédito frente a otros particulares, o incluso frente a la Administración, así, el derecho a retener y el derecho a repercutir, mientras que el ejemplo más característico de derecho subjetivo del particular frente a la Administración se encuentra en la figura de la devolución de ingresos indebidos.

En cuanto a las potestades del particular, tradicionalmente calificadas como de derecho subjetivo debe considerarse como una situación exclusiva de la Administración. Un ejemplo típico lo constituye la potestad de "acción", es decir, destaca la potestad del ciudadano de poner en marcha el aparato de la Justicia en defensa del propio patrimonio jurídico amenazado o lesionado, que aparece consagrada en el art. 24.1 de la Constitución bajo la denominación de "derecho" a la tutela judicial efectiva.

Y dentro de la materia tributaria, la atribución se refiere al particular de la potestad de configurar parcialmente, siempre dentro de ciertos límites más o menos intensos, su propio régimen tributario, incluyendo por ejemplo los llamados "derechos" de opción, esto es, las situaciones en las que la ley tributaria permite al particular optar por un determinado sistema de tributación, o de determinación de la base imponible, o renunciar al régimen tributario que en principio le correspondería.

Y refiriéndose a Sáinz de Bujanda<sup>12</sup> concluye "la acción es el poder que compete a una persona para pedir la protección judicial de lo que cree es su derecho, y a lo que el art. 64 realmente se refiere no es a esto" ya que la Administración no tiene "acción" para exigir en vía judicial el pago de las deudas liquidadas, ni para imponer sanciones, sino que, en virtud del principio de autotutela que informa nuestro Derecho administrativo, es la propia

---

<sup>112</sup> Sáinz de Bujanda, F. *"Lecciones de Derecho Financiero"* 5a Edición, Madrid, 1987, pág. 262.

Administración la que, en el ejercicio de sus potestades, exige el pago o impone las acciones que correspondan. No se trata de acciones, sino de potestades administrativas.

Algo similar ocurre con el apartado a), que se refiere al "derecho" de la Administración para determinar la deuda tributaria, cuando "es obvio que" por naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un derecho a determinarla, sino una potestad para hacerlo.

Por tanto, en los tres primeros supuestos contemplados en el art. 64 no se hace referencia, pese al tenor literal de la norma, a derechos ni acciones, sino a potestades administrativas. El único apartado que contempla un supuesto de derecho subjetivo, susceptible en sí mismo de prescripción, es el d), que alude a la devolución de ingresos indebidos.

Pero es que, además, las potestades administrativas son imprescriptibles por naturaleza (como hemos analizado con profundidad) por lo que, o bien lo que prescribe en los tres primeros apartados del art. 64 es otra cosa, o bien no se trata de supuestos de prescripción, sino de caducidad."

Retenemos, esa última precisión, clave en nuestra opinión, las potestades no prescriben.

De otra parte, el ejercicio de un crédito tributario en el ámbito civil es perfectamente diferenciable de la obligación ex lege impuesta al Estado y respecto del cual éste no puede ni transigir ni renunciar.

*Noveno.*- La fase de inspección está dirigida a la búsqueda de la verdad objetiva. En esta fase surgen para el obligado tributario deberes concretos y garantías y derechos a su favor.. El procedimiento de inspección es esencialmente contradictorio, aunque a través de una comprobación inquisitiva. Se realiza únicamente a través de los órganos de Inspección.

*Décimo.*- a)-El art. 70.3 de la LGT impone al sujeto pasivo la carga de la prueba del art. 105 de la LGT, es decir, la de probar en todo caso lo que le favorezca. b)- El citado artículo no tiene por destinatario a la Administración, como sería necesario si el precepto pretendiera atribuirle facultades de comprobación o

pretendiera la prescripción de la potestad de la comprobación de las operaciones.

c)- La Administración tributaria en su actuación comprobadora respecto de una base imponible negativa acreditada en un ejercicio prescrito, está limitada por la prescripción de la obligación tributaria que pudiera derivar de la autoliquidación, en la que se ha acreditado dicha base imponible negativa.

d)- Dada la ubicación sistemática del art. 106.5 —el precepto se contenía en el Título III de la LGT, que versa sobre "La aplicación de los tributos", Capítulo II, dedicado a las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios", destinando su Sección 2ª a regular "la prueba"- no podía verse como un precepto sobre la comprobación, a la que la LGT, dentro del mismo Título y Capítulo, dedica otra Sección específica, la 6ª, bajo el título justamente de "Potestades y funciones de comprobación e investigación".

e)- El art. 106.5 de la LGT no habilitaba a la Administración a ejercer la actividad comprobadora en sentido propio de magnitudes tributarias originadas.

Por tanto, el art. 106.5 imponía al obligado tributario la carga de probar la procedencia y cuantía de determinadas partidas fiscales, que tuviesen su origen en ejercicios prescritos, siendo, pues, tales partidas el objeto directo del verbo acreditar; y le imponía dicha obligación mediante la exhibición de la autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, pero lo que no puede solicitársele es la prueba de la realidad y corrección jurídica de esas partidas, pues no se puede obtener de la documentación, sino que sería necesaria una interpretación, calificación y aplicación normativa que explicarían, en su caso, aquella conformidad jurídica, tareas exquisitamente jurídicas que desbordan el objeto de la prueba contenido en el art. 106.5 de la LGT.

Por todo lo anterior el art. 106.5 preceptuaba una exigencia probatoria para el obligado tributario y, simultáneamente, un límite a la actividad de la Administración.

*Decimoprimeramente.* - A efectos de explicar la referida tensión debemos partir que no siempre es el contribuyente el que quiere hacer valer un derecho, sino que también la Administración Tributaria, en su función de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, es titular de derechos que quiere y debe ejercer. En estos casos, la carga de la prueba de los hechos se le impone a ella e, inevitablemente, nos lleva a la cuestión de hasta dónde puede llegar para acreditar dichos presupuestos fácticos.

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

En este debate, que no es nuevo y sobre el que ha habido pronunciamientos en ambos sentidos, hay algunos aspectos que, desde el punto de vista técnico, no podemos dejar de resaltar.

El impedir la comprobación de ejercicios prescritos, no es sino una muestra del principio de seguridad jurídica, en cuanto que si tal y como señaló el TC en su STC 126/1987, de 16 de julio (RTC 1987, 126) , la seguridad supone una doble visión, objetiva, en cuanto certeza del derecho, y subjetiva en cuanto previsibilidad de los efectos y consecuencias de los actos jurídicos, la comprobación de aquéllos vulneraría dicho principio. La celeridad y eficacia de la actuación de la Administración (art. 103 de la Constitución y el derecho a la tutela judicial efectiva sin dilaciones (art. 24 de la Constitución) exigen que la Administración ejerza sus potestades de comprobación y regularización en el plazo de cuatro años desde que se declaren las pérdidas, que se reiniciará cada vez que se interrumpa. Esto no es sino consecuencia de la voluntad del legislador, quien ha querido que la seguridad jurídica

cierre la controversia sobre ejercicios prescritos, dando firmeza a sus datos en

virtud

de

la prescripción, como defiende Lozano Serrano.<sup>113</sup>

Opinamos, en resumen, que no se respeta el principio de seguridad jurídica por el hecho de que se mantengan en vigor unas bases imponibles negativas que generan la apariencia de créditos fiscales, pero que en cualquier momento se puedan revisar, sin importar de cuando procedan, ya que dichos activos fiscales presentes en los balances tendrán siempre la calificación de provisionales, pudiendo Hacienda entrar a su rectificación si los considerara improcedentes.

Como dice García Novoa<sup>14</sup> «las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable, no siendo aceptable que cualquier sujeto de Derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro». En este sentido, como advierte este autor, pocas instituciones como la prescripción sirven tanto a la seguridad jurídica, en cuanto certeza en el Derecho, aun a costa de la equidad. La prescripción se fundamenta en «la necesidad de conceder estabilidad a las situaciones jurídicas existentes, dando de esta manera claridad al tráfico jurídico».

*Décimosegundo.*- En ningún caso la Administración tributaria podrá ir en contra de sus propios actos en perjuicio del contribuyente, debiendo garantizarse el necesario respeto a las exigencias derivadas de la buena fe y la confianza legítima.

*Decimotercero.*-*Resulta* innegable que la «imprescriptibilidad» que se pretende predicar de las facultades de comprobación e investigación de la Administración

no puede conducir a una situación caracterizada por la ausencia de límites pues

---

<sup>113</sup> Lozano Serrano. "La comprobación de partidas compensables de periodos prescritos" *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 11/2014, Pág. 1.

<sup>114</sup> Obra citada Pág. 13.

como ha dicho Falcón y Tella<sup>115</sup>, deben señalarse los límites a la misma, partiendo que si bien es cierto que las potestades no prescriben ello no autoriza a que la Administración pueda ir contra sus propios actos en perjuicio del contribuyente y que le releve de cumplir con las exigencias de la buena fe y de la confianza legítima. En efecto téngase presente a este respecto que, en tanto en cuanto la nueva regulación aprobada establece que el derecho de la Administración para realizar la comprobación o investigación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años contados desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración o autoliquidación del período impositivo en que se generan, a lo largo del transcurso de dicho plazo deberán conservarse a disposición de los servicios de inspección de la Administración Tributaria todos los documentos que permitan la pertinente comprobación. Y, una vez transcurrido dicho plazo para acreditar dichas bases imponibles negativas, será suficiente la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad con la correspondiente acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

*Decimocuarto.*- El principio de eficacia administrativa proclamado en los arts. 103 de la Constitución , 3.1 h ( en el apartado a) alude a la buena fe ) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y 3.1 de la Ley 30/1992, pone también en cuestión la nueva regulación, especialmente en un contexto de progresiva ampliación de las potestades administrativas para captar y gestionar datos, como por ejemplo, la entrada en vigor del Sistema de Suministro Inmediato de Información en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y a través del cual la Administración podrá acceder y manejar al instante un volumen ingente de datos sobre las operaciones realizadas por empresarios profesionales.

---

<sup>115</sup> Falcón y Tella, R. "La imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar (que no es un derecho sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima". *Quincena Fiscal* n° 20, 2014, Pág. 17.



## **CAPÍTULO 2º: OBJETO DE LA COMPROBACIÓN TRIBUTARIA**

### **A) ALCANCE**

Las necesidades del erario público tienen, en opinión de Rodríguez Relea<sup>116</sup>, una cadencia temporal que impiden poder arbitrar sistemas de tributación en los que la renta generada por una sociedad sea sometida a gravamen, en su totalidad, al término de su existencia. Los ingresos tributarios requieren de una periodicidad y frecuencia tales, como para poder atender convenientemente los flujos de gastos e inversiones públicas, que, como de sobra es conocido, tienen un carácter continuo. Esa necesaria «periodificación» o fraccionamiento del beneficio no supone que lleguen a gravarse rentas o beneficios latentes, implícitos, pero para los que han sido efectivamente realizados, el mandato de la norma es inequívoco: la duración del período impositivo no podrá superar 18 meses, con carácter general.

De igual manera que la norma fiscal, la mercantil obliga a las sociedades a formular cuentas anuales al cierre de cada ejercicio social, en que también obligatoriamente debe fraccionarse la vida económica de la empresa. De tal manera que período impositivo (unidad temporal en el ámbito *fiscal*) y ejercicio social (unidad temporal en el ámbito mercantil) van a ser, en la práctica generalidad de los casos, iguales entre sí; y en la mayoría de ellos, coincidentes con el año natural.

Si es preciso fraccionar la vida de una sociedad en períodos regulares. ello necesariamente provocará que en algunos casos, no pocos, se ubiquen en ejercicios diferentes lo que son operaciones de un mismo ciclo económico (generadoras de flujos de ingresos y de gastos correlativos e interrelacionados), lo que hace necesario establecer unas reglas de interdependencia o permeabilidad entre los períodos colindantes; se deben poner los medios para que una sociedad no tribute, en el conjunto de los períodos que abarca su vida económica, por una renta superior a la realmente obtenida, (art. 31.3 CE) ni, por el contrario, alguna de sus rentas quede al margen del impuesto. En una palabra, se impone superar el principio general de estanqueidad de ejercicios para lograr que el sumatorio de las rentas periódicas no supere la globalmente obtenida a lo largo de la vida de la sociedad. Porque si no se permitiera compensar las bases imponibles

---

<sup>116</sup>Rodríguez Relea, E "Compensación de bases imponibles negativas. Tipo de gravamen: cuota íntegra" *Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*. Edificio Lex nova. Enero de 2015. Págs. 2 y 3

negativas de ejercicios anteriores, se estaría gravando en el Impuesto sobre Sociedades una capacidad económica superior a la manifestada.

En cuanto a si la compensación debía ser sólo hacia adelante, o también hacia atrás, lo que supondría aceptar que en los años con pérdidas era posible una hipotética devolución del impuesto que se hubiera pagado en años anteriores, en los que se tuvo beneficios el Comité Ruding<sup>117</sup>, en su informe, propone permitir la compensación de pérdidas hacia adelante sin límite, pero también hacia atrás, si bien ya sólo para los tres últimos ejercicios. Por lo que respecta a los países de nuestro entorno, sólo en alguno se permite la compensación hacia atrás, y siempre para los ejercicios más inmediatos; por supuesto hacia delante se admite en la generalidad de ellos, con límites mucho más amplios e incluso en algún caso sin límite temporal.

#### **A.1.CONCEPTO Y CONTENIDO: COMPENSACION DE PAGOS.**

Por compensación de pagos, de acuerdo con lo expuesto, podemos entender aquel mecanismo arbitrado por la norma para hacer efectivo el derecho que reconoce a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a minorar la renta positiva obtenida en un determinado ejercicio, con las bases imponibles negativas (en adelante, indistintamente BIN) generadas en ejercicios anteriores.

Y claro si la base imponible del impuesto es positiva, la norma exige al obligado tributario que autoliquide el impuesto; pero si es negativa, la entidad tiene derecho a su compensación con bases imponibles positivas de periodos posteriores.

Podemos delimitar el contenido de la figura, en nuestro actual Impuesto sobre Sociedades, siguiendo al citado autor<sup>118</sup>, en base a las siguientes notas, algunas de ellas más que relevantes:

---

<sup>117</sup> El resumen del mismo fue publicado en Hacienda Pública Española, monografía 2/1992 pags. 220 a 258.

<sup>118</sup> Obra citada pág 3.

**Primera. —** Supone una excepción a los principios de independencia de ejercicios y de correlación de ingresos y gastos. Si entendemos que el primero de ellos es el que preconiza que la base imponible de cada ejercicio se determina en función, solamente, de los ingresos y gastos que a él deben imputarse, o como que la base imponible se forma por los flujos fiscales en él contenidos; y que el segundo exige para la deducción fiscal de una partida de gasto que esté correlacionada con los ingresos, claramente se está violando tanto la estanqueidad entre ejercicios, como la necesaria afectación de los gastos a los ingresos, cuando se permite reducir de las rentas netas de un periodo el déficit de otro, u otros, a veces muy anteriores.

La compensación de pérdidas conlleva que la base imponible de un periodo tributario no sea exclusiva consecuencia de los flujos fiscales del ejercicio, sino también de los habidos en otros anteriores. Se rompe el principio general de imputación temporal en materia fiscal, el principio del devengo, recogido de manera principal en el art. 28 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS)

Y al excepcionarse el principio de independencia de ejercicios, podemos **a f i r m a r q u e** nuestro ordenamiento jurídico otorga a la compensación de BINs la consideración de un crédito de impuesto, como posteriormente señalaremos.

Como destacan González Martínez<sup>119</sup> y Sanz Gadea<sup>129</sup>, el principio de independencia de ejercicios estaba tan fuertemente arraigado en la doctrina y la práctica administrativa que la ruptura del mismo como consecuencia de la introducción de la posibilidad de compensar las pérdidas de ejercicios anteriores en 1964 fue visto por algún sector de la doctrina como un auténtico beneficio fiscal. Según esta opinión, muy extendida en los primeros días de vida de esta figura, la compensación constituye una concesión graciosa del legislador que, en sus orígenes, no respondía a una verdadera necesidad manifestada y sentida por las empresas. En el extremo opuesto, se ha

<sup>119</sup> González Martínez T. Obra citada pág. 154

<sup>129</sup> Sanz Gadea, E. "Compensación de bases imponibles negativas" Revista de Contabilidad y Tributación. Núm. 192-1, 1999. Pág. 10.

**mantenido su carácter patrimonial bajo la firma de un crédito fiscal que, nacido en el ejercicio en que la sociedad incurrió en bases imponibles negativas, su exigibilidad queda condicionada a la obtención de resultados positivos en los ejercicios futuros que consientan la amortización del crédito. Sin embargo, para Sanz Gadea la inserción de la compensación en la estructura de la obligación tributaria no es una concesión graciosa sino una medida de carácter técnico surgida merced a razones de equidad e inspirada en los principios constitucionales.**

**Segunda. — No se compensan pérdidas contables, sino fiscales. Y es que, si bien la base imponible del impuesto está íntimamente relacionada con el resultado contable del ejercicio, no coincide con él. Por ello puede suceder que la entidad obtenga resultados positivos que, posteriormente, y debido a los ajustes extracontables, determinen una base imponible negativa; generándose así el derecho a la compensación futura, pese a la inexistencia de pérdidas contables. Y al contrario, resultados contables negativos pueden devenir en una base imponible positiva, tras los ajustes extracontables.**

**Y es que el art. 26 de la LIS se configura el instituto de la compensación como exclusivamente fiscal, sin condicionarlo a que contable o mercantilmente se realice el saneamiento de las pérdidas de períodos económicos anteriores.**

**No es necesario proceder, simultáneamente, al saneamiento financiero de las pérdidas contables, pues bien pueden quedar pendientes en el balance, o bien podrían haberse cancelado con antelación (con cargo a reservas anteriores, capital, etc.), como dispone la normativa mercantil en materia de saneamiento financiero (arts. 317 y 273 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de capital (TRLSC)**

En suma, la compensación de las bases imponibles negativas no está condicionada a su registro contable, como señalan Borrás Amblar y Navarro Alcázar<sup>121</sup>

Tercera. — El derecho a compensar bases imponibles negativas es un crédito fiscal. Así lo califica la normativa contable, en concreto la norma de registro y valoración 13. del vigente PGC, que incluso acentúa más, si cabe, este carácter de crédito futuro, cuando impone que su valoración se efectúe en función de los tipos de gravamen previsibles en el momento de su reversión. No es obstáculo para llegar a esa conclusión el hecho de que, en virtud del principio de prudencia valorativa, matice que sólo se reconocerán derechos (activos) por «impuesto diferido», en la medida en que resulte probable la generación de ganancias fiscales futuras que permitan su aplicación. En el nuevo PGC este activo se recoge en la cuenta (4745), «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...», cuya denominación es representativa de su naturaleza propia de un crédito fiscal. Se trata, por tanto, de una compensación puramente fiscal de bases imponibles, completamente independiente de la compensación o saneamiento contable que pueda tener lugar por cumplimiento de la legislación mercantil.

Cordero González<sup>122</sup>, analiza la regulación de las bases imponibles negativas, desde diversos puntos de vista y que son los siguientes:

En primer lugar, las bases imponibles negativas se contemplan como el resultado de la aplicación de las normas de cuantificación del impuesto en un determinado período que, de arrojar un resultado negativo, permitirán su toma en consideración en los períodos posteriores para minorar la deuda tributaria. A ello aluden el art. 26 antes citado y, en su faceta procedimental, los arts. 120 y 101 de la Ley General Tributaria, cuando se refieren a las autoliquidaciones y

---

<sup>121</sup> Borrás Amblar F. y Navarro Alcázar J.V. "Impuesto sobre Sociedades. 1. Régimen General. Comentarios y casos prácticos", Ediciones CEF 2016. Pág. 662

<sup>122</sup> Cordero González, E. "Las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades". Thomson ReutersAranzadi. Madrid 2017. Pág. 20

liquidaciones tributarias con resultado a compensar. Recuérdese que el art. 120.2 de la LIS establece "*La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. En este sentido, podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos*". Aun sin existir sujeción al impuesto en ese período, la obtención de una renta o base imponible negativa adquiere relevancia tributaria, lo que permite afirmar que constituye una forma distinta de sujeción al tributo, un *tertium genus* entre la realización del hecho imponible con el nacimiento de la obligación tributaria y la exención, tal como opina Montesinos Oltra<sup>123</sup>. La existencia de bases imponibles de signo negativo pone de manifiesto, por otra parte, el peculiar papel que este elemento de cuantificación desempeña en los impuestos sobre la renta, en los que, para saber si se ha llegado a realizar el hecho imponible debe procederse, como paso previo, a su medición. Existe, así una importante diferencia con otros impuestos en los que la definición del hecho imponible permite *per se* —como señala Montesinos Oltra-<sup>124</sup> llevar a cabo una calificación de la realidad suficiente para determinar si se produce el nacimiento de la obligación, como los que gravan la transmisión de bienes, pues «la variabilidad de la base imponible se situará siempre en valores superiores a cero» En los impuestos sobre la renta, en cambio, al ser ésta el resultado de una actividad integrada por elementos de distinto signo y susceptible de generar un resultado negativo, sólo podrá determinarse si se ha realizado el hecho imponible una vez cuantificada la base que, por este motivo, resulta susceptible de ser negativa.

En segundo lugar, las bases imponibles negativas se conciben también como un elemento para el cálculo de la base imponible de los períodos posteriores. El art. 10 de la LIS relativo al concepto y determinación de la base imponible

---

<sup>123</sup> Montesinos Oltra S. "*la compensación de bases imponibles negativas*" Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000. Pág.836 .

<sup>124</sup> Obra citada, pág. 83

señala, en este sentido, que «la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores». Esta forma de articular la compensación, incorporando este elemento para el cálculo de la base imponible de los períodos posteriores, resulta peculiar si se tiene en cuenta la función de la base imponible en cuanto medición del hecho imponible, definido como la renta de la sociedad en el período impositivo. Algún autor considera, por ello, más correcta su configuración como reducción de la base imponible para hallar la liquidable, de conformidad con el art. 54 de la LGT<sup>125</sup>. Así se contempló en la regulación inicial de la compensación en los primeros antecedentes del impuesto, en particular en el Decreto 3359/1967 de 23 de diciembre, regulador del Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas y se mantiene aún en algún texto normativo, como en la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto de Sociedades de Navarra.

En tercer lugar, la obtención de una base negativa genera una posición jurídica activa para el obligado, la expectativa de un menor gravamen, que difiere de otros conceptos en los que también se contempla algún tipo de compensación. Así, esta figura resulta completamente ajena a la compensación de deudas tributarias regulada en los arts. 71 y siguientes de la LGT que, como forma de extinción de la obligación, exige la presencia de dos créditos contrapuestos. En la compensación de bases imponibles negativas, ni existe una deuda tributaria previa a la compensación, por integrarse las bases como elemento de cuantificación de la deuda de períodos posteriores, ni concurre un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública. Del mismo modo, la compensación de BINS difiere de la que se produce en el seno del IVA, en relación con el exceso de IVA soportado. En este caso, también se ostenta un derecho frente a la Hacienda Pública, denominado habitualmente crédito de impuesto, que se hace

---

<sup>125</sup> **García- Ovies Sarandeses** "Los gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades" *Lex Nova*, Valladolid, 1992. Pág 33

efectivo bien vía compensación o solicitando la correspondiente devolución, con la restitución de cantidades previamente ingresadas.

En cuarto lugar, la generalidad de la doctrina ha rechazado también la consideración de la compensación de bases negativas, como beneficio fiscal, entendido como medida tributaria de apoyo o estímulo instrumental de carácter contingente. Así, García Novoa<sup>126</sup> quien señala que " ni estamos ante una medida de apoyo o estímulo instrumental- aunque , en sus efectos, pudiera jugar como una de ellas- ni la base imponible de la que se han restado las bases negativas de ejercicios anteriores es una base exonerada o bonificada". Su fundamento en el principio de capacidad económica impide considerarla como una bonificación de carácter coyuntural, pero no obsta a que su naturaleza pueda explicarse desde la categoría más amplia de la exención. Desde esta perspectiva, frente a las exenciones que se califican como «beneficios tributarios», la compensación de las bases negativas constituye una «minoración estructural» del tributo, entendida como especificación del contenido y límites de la capacidad para contribuir. Por último, debe indicarse, que una de las características esenciales de la compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades es, en efecto, la facultad que se otorga al obligado de decidir si la aplica y en qué cuantía dentro de cada período. El art. 156 del antiguo Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, regulador del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, era más explícito en este sentido, al establecer que la deducción se practicaría: «1 ...distribuyendo la cuantía en la proporción que el sujeto estime conveniente. 2. A estos efectos, la base imponible (...) se minorará por el importe que la sociedad decida compensar de las bases imposables negativas habidas en los cinco años precedentes» . En la actualidad, del art. 26 de la LIS se desprende igualmente que el importe de la compensación podrá ser decidido cada año por el contribuyente de manera que, aun obteniendo rentas, puede optar por no

---

<sup>126</sup> **García Novoa C.** " *La imputación temporal de ingresos y gastos.. Compensación de pérdidas en el IS*" en **Yebra Martul- Ortega P., García Novoa, C. , y López Díaz A, (coord.) "Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades"**, Comares, Granada, 1998, Pág. 254.



aplicarlas, por contar con otras deducciones que impidan el nacimiento de la obligación.

A la vista de estas características, la compensación puede calificarse como una *opción tributaria*, entendida como la facultad que la norma concede a los obligados tributarios para configurar su régimen jurídico e incidir sobre aspectos tan relevantes como los elementos esenciales de la obligación o su propia existencia.. Como señala Bález Moreno,<sup>127</sup> existe derecho de opción tributaria cuando la subsunción del hecho imponible real bajo el hecho imponible previsto en la norma impositiva no conduce de forma necesaria a una determinada consecuencia jurídica, sino más bien a una opción del obligado tributario de la consecuencia jurídica aplicable de entre las posibles. Como opción la califica expresamente el art. 128 de la Norma Foral 11/2013 de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia, que incluye en la misma categoría, por ejemplo, la tributación conjunta, la estimación objetiva en el IRPF o la tributación consolidada en el Impuesto sobre Sociedades .

La posibilidad de optar entre distintos regímenes tributarios no altera el carácter *ex lege* de la obligación, al ser la propia norma la que delimita las posibilidades de actuación del sujeto pasivo, incorporando de forma implícita las distintas opciones de configuración de la obligación tributaria a que puede dar lugar su decisión. Así ocurre también en el caso particular de las exenciones, en relación con las cuales se admite, sin discusión, que la voluntad del interesado, cuando es llamada por la propia Ley, adquiere relevancia en la determinación de la obligación tributaria, como, por ejemplo, al establecerse la posible opción por la renuncia a la exención en el IVA, con la correlativa sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. A la vista de esta configuración opcional, existe una diferencia fundamental entre la compensación que se aplica en este impuesto y la deducción interperiódica de pérdidas patrimoniales y rentas negativas recogida en los arts. 47 y siguientes

---

<sup>127</sup> Baez Moreno A. "Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción. Solución a un problema tributaria de Derecho Civil", *Revista Chilena de Derecho*, vol 29, num.1/202. Pág.s. 38 y 39.

de la Ley del IRPF, que prevén su compensación *ope legis* en los cuatro años siguientes a su obtención «en la cuantía máxima que permita» la Ley en cada período. La deducción se configura en este caso, como un elemento objetivo dentro de la estructura del tributo, que impide el nacimiento de la obligación tributaria o reduce su cuantía, sin margen de decisión para el obligado.

La configuración de la compensación de bases negativas como opción fiscal implica, por otra parte, la atribución al sujeto pasivo de lo que por algunos se considera como la nota definitoria del derecho subjetivo, la existencia de un ámbito de libre actuación protegido por el Ordenamiento. Cada período que se obtiene renta se realiza el presupuesto de hecho de la exención, cuya efectiva aplicación se deja, sin embargo, a la voluntad del contribuyente. Siendo este su objeto, otros autores han preferido considerar que constituyen simples facultades o acciones del particular. Así, para Falcón y Tella<sup>128</sup>. «aunque en ocasiones se hable de "derechos" de opción (o de renuncia), es claro que no estamos ante un verdadero derecho subjetivo, en sentido propio, ni real ni de crédito, sino ante una facultad que se aproxima a la naturaleza de la potestad en la medida en que frente al particular no existe, en puridad, ninguna obligación de la Administración, sino únicamente un estado de sujeción de ésta, en el sentido de que ha de estar a resultas del ejercicio por el particular de su opción. Las "facultades" consisten en un ámbito de actuación libre, concedido y garantizado por el ordenamiento, basado o unido a una situación jurídica principal, ya sea ésta un derecho subjetivo o una potestad». La distinta forma de actuar la compensación en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades y la calificación de este último como opción tiene relevantes consecuencias prácticas. Así, en el primero de estos impuestos, aun cuando la renta negativa no llegue a aplicarse en la autoliquidación del período siguiente a su obtención, podrá instarse la rectificación de la autoliquidación para incluirla, dentro del plazo de prescripción. En el Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, de no ejercitarse la opción de compensar las bases

---

<sup>128</sup> Falcón y Tella, R. "Análisis de la transparencia tributaria" IEF Madrid 1984. Págs 5 y ss.

autoliquidadas en períodos posteriores, se considera que existe una declaración de voluntad de reservarlas para otros futuros. La calificación de la compensación de bases negativas como opción tributaria plantea, por otra parte, la cuestión del carácter irrevocable de su ejercicio en relación con el art. 119.3 de la LGT, según el cual « *las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a este momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración* ».

Coincidimos con Aparicio Pérez<sup>129</sup> en que la compensación persigue varios objetivos:

-Evitar que la sociedad llegue a tributar al final de su existencia por una renta superior a la realmente obtenida.

-Permitir promediar beneficios y pérdidas sobre un horizonte temporal más amplio que el estricto del año fiscal.

-Razones de justicia y equidad, en cuanto que de lo contrario se estarían gravando rentas no reales, pudiendo vulnerar principios constitucionales como **l a c a p a c i d a d** económica, la igualdad y generalidad tributarias.

-Supone nivelar los resultados de la actividad de las empresas, permitiendo trasladar bases más allá del período impositivo, posibilitando la pervivencia de **m u c h a s d e e l l a s**, superando momentos de menor actividad económica.

-Decisiones de inversión.

## **B. DELIMITACION NEGATIVA**

### **B.1. DESARROLLO LEGISLATIVO Y JURISPRUDENCIAL**

---

<sup>129</sup> Aparicio Pérez, A., "Revista de Contabilidad y Tributación" CEA n° 396 (marzo de 2016).

## B.1.1) LEGISLATIVO

### b.1.1) Planteamiento

La reforma de la Ley General Tributaria (LGT) por la Ley 34/2015 ha introducido novedades de gran relevancia en materia de prescripción, algunas de ellas anticipadas ya por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS). La nueva regulación se centra en tres aspectos fundamentales: 1) La posibilidad de comprobar e investigar, incluyendo la potestad de calificar, declarar la simulación o el "fraude de ley", en relación con elementos, hechos, valores, negocios, etc., realizados en periodos prescritos pero con relevancia para la cuantificación de la deuda tributaria de periodos no prescritos; 2) La fijación de un plazo de prescripción de diez años para iniciar la comprobación de los denominados créditos fiscales; y 3) La interrupción de la prescripción del derecho a liquidar y a solicitar la devolución de ingresos indebidos en relación con las obligaciones conexas.<sup>130</sup>

Puede pensarse que la existencia de este tipo de mecanismos es propia de Administraciones tributarias avanzadas que, conscientes de la imposibilidad, en muchos casos, de compartimentar la capacidad económica de los sujetos en función de los estrictos periodos temporales marcados por los ejercicios impositivos, cuentan con los mecanismos necesarios para obtener una visión más global de la situación tributaria de dichos sujetos.

Analizaremos hoy la extensión y efectos que, en ese contexto, deben atribuirse a la facultad de comprobación e inspección de la Administración. Las dudas, a s i n t o n F a s e incongruencias que en la práctica pueden generarse, y de hecho así ha estado sucediendo, como consecuencia de la interpretación de las cuestiones a p u n t a d a s e n función del operador que realice tal labor hermenéutica, han generado

---

<sup>130</sup> **Cordero González E.** *"El derecho a comprobar e investigar bases imponibles negativas, créditos fiscales y demás elementos originados en periodos prescritos, tras la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria"*. Revista de contabilidad y tributación CEF 396 (marzo 2016). Pág. 1.

**indeseables**

**consecuencias que trascienden del ámbito interno de litigiosidad entre administrados y Administración para afectar también a las posibles decisiones que inversores extranjeros puedan adoptar en nuestro país. Por ello, es preciso hallar una respuesta a los diferentes interrogantes que puedan plantearse en t o r n o a**

**esta cuestión que, por encima de todo, no pierda de vista el papel que deben desempeñar en nuestro ordenamiento tributario los más elementales principios de**

**justicia tributaria y, entre ellos, en este caso, el principio de seguridad jurídica.**

**El problema de la posible comprobación de elementos originados en periodos prescritos con relevancia en periodos posteriores ha surgido, en nuestro ordenamiento, en el marco del Impuesto sobre Sociedades, cuya base imponible viene determinada por la renta del periodo, minorada en las bases imponibles negativas de periodos anteriores (en adelante, BINs). Aunque el periodo impositivo venga determinado por el ejercicio económico de la entidad, al**

**tomarse en consideración rentas negativas de periodos anteriores, se logra una estimación plurianual de la renta, más ajustada al principio de capacidad económica y a la distinta periodicidad de su obtención, según el tipo de contribuyente de que se trate. Así, las distintas normas reguladoras del impuesto**

**fueron ampliando progresivamente el plazo de compensación, desde los cinco años iniciales hasta los dieciocho previstos en el art. 25 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre**

**Sociedades (TRLIS) y hasta la supresión del plazo en la vigente Ley 27/2014, que**

**establece una compensación indefinida en el tiempo, aunque limitada al 70% de la base imponible previa a la compensación.**

**El primer antecedente referido a la compensación de bases imponibles negativas lo encontramos en la Ley 41/1964, de Reforma del Sistema**

Tributario. Con anterioridad, tanto el Impuesto sobre Sociedades surgido de la Ley de Reforma de 26 de diciembre de 1957, como su predecesora, la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, gravaban la renta de las sociedades en cada ejercicio, sin tomar en consideración pérdidas incurridas en otros períodos. La tardía recepción en nuestro ordenamiento de esta figura frente a otros países europeos se encuentra ligada a la también posterior implantación de los impuestos globales sobre la renta. La contribución de utilidades tomaba, en efecto, como base el gravamen el volumen anual de ventas u operaciones realizadas, con una cuota mínima.

Paralelamente, el art. 67 de esta Ley también autorizaba a los empresarios individuales a compensar pérdidas y beneficios futuros en la Cuota por Beneficios del Impuesto Industrial, si bien la Norma 8 de la Orden Ministerial de 4 de diciembre de 1964 limitaba esta facultad a la circunstancia de haber tenido lugar las pérdidas en la misma actividad comercial o industrial de la que derivasen los beneficios con cargo a los cuales se pretendiese ejercitar la compensación.<sup>131</sup> Dicha Norma 8a fue posteriormente derogada por el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 23 de diciembre de 1967 cuyo art. 19 dispuso que: "las sociedades y demás entidades podrán saldar las pérdidas de un ejercicio con *cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes, siempre que las mismas correspondan a la actividad o actividades que constituyan su objeto social y no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por aplicación de coeficientes superiores a los máximos autorizados*". Por tanto, e s t a n o r m a p e r m i t í a la compensación de una base negativa en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos.

---

<sup>131</sup> García Añoveros, J. resaltaba aún en 1974 su escasa utilización práctica, no porque las empresas españolas no experimentaran pérdidas, sino debido a las dificultades para su reconocimiento en el marco de los sistemas de estimación objetiva global todavía imperantes y al clima generalizado de evasión tributaria, que hacía preferible la renuncia al uso de las compensación frente al sometimiento al control administrativo que implicaba. García Añoveros J. "Algunos problemas de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades CREDF n° 1, 1974, pág. 49.

Para disfrutar de la compensación, las entidades afectadas debían presentar un plan para su aprobación por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda correspondiente. en los términos que había prescrito la Orden del Ministerio de Hacienda de 4 de diciembre de 1964. En este sentido, el art. 95 de la Ley 41/1964, de 11 junio, de Reforma del Sistema Tributario, desarrollado, entre otras, por Orden Ministerial de 4 diciembre de 1964, sobre el procedimiento de compensación de pérdidas, exigía que las pérdidas a compensar en ejercicios posteriores se hubieran contabilizado en una cuenta independiente del ejercicio en que se generaron, fueran comunicadas a la Administración con ocasión de la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se produjeran, "saneadas" financiera y contablemente en cada ejercicio posterior y, por último, dieran lugar a un acto firme de la Administración de su reconocimiento como cantidad líquida a fin de hacer factible la compensación.

Si tuviéramos que analizar el régimen jurídico de la deducción contemplada en este precepto, diríamos que era su carácter restrictivo, no tanto por el plazo para su ejercicio, como por las limitaciones relativas al tipo de pérdidas a tener en cuenta. Estas limitaciones venían motivadas, a juicio de la doctrina del momento, por razones primordialmente recaudatorias que poco tenían que ver con la estructura interna del impuesto, tal como destacaba García Añoveros<sup>132</sup>. La deficiente definición legal de este régimen planteó numerosas dudas sobre su significado, principalmente, por las dificultades de concretar qué pérdidas estaban

relacionadas con el objeto social de la entidad y cuáles derivaban de «enajenaciones patrimoniales», categoría que, en sentido amplio, podría incluir, como bien se destacó entonces, casi todas las operaciones realizadas por la sociedad.

La generalidad de la doctrina coincidía, además, como pone de relieve Cordero González<sup>133</sup>, en señalar que la limitación relativa a las «amortizaciones por

---

<sup>132</sup> Obra citada págs.. 62 y 63

<sup>133</sup> Obra citada pág. 34

coeficientes superiores a los máximos autorizados» carecía de justificación. Las normas del momento admitían este tipo de amortización siempre que se demostrara que respondía a una depreciación realmente producida. De ser así, la amortización podía realizarse dentro del período, como gasto del ejercicio, pero si su cuantía superaba la de los ingresos, se imposibilitaba su deducción en los ejercicios siguientes. Ello contrariaba la propia voluntad del legislador de dotar de efectividad al citado régimen de amortización, a la vez que planteaba dudas desde el punto de vista de la equidad, en la medida que el gasto se correspondía con la depreciación real de los bienes<sup>134</sup>.

El Impuesto sobre Sociedades surgido de la Ley 61/1978 supuso una sensible mejora de la regulación de lo que ya desde entonces se denominaba compensación de «bases imponibles negativas». La modernización del sistema tributario llevada a cabo por la reforma de 1977, tuvo también reflejo en la regulación de esta figura, como parte integrante del impuesto sobre sociedades. El art. 18 de la Ley 61/1978 definía con mayor precisión que sus precedentes normativos el régimen jurídico de las bases imponibles negativas, señalando que «si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultare negativa, su importe podrá ser compensado los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos». Esta norma mantuvo el plazo de cinco años para ejercitar este derecho, pero modificó, en cambio, el objeto la compensación, que dejó de consistir en ciertas «pérdidas» para convertirse en «bases imponibles negativas». Con ello, se suprimieron las prohibiciones contempladas en la normativa precedente y se afirmó el carácter tributario de esta institución.

Por ello, el art. 159 a) del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que desarrollaba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, contemplaba la compensación exigiendo "que se trate de bases imponibles negativas con carácter definitivo, bien por haber sido comprobadas por la Inspección, bien por

---

<sup>134</sup> En este sentido, García Añoveros abogaba por una interpretación correctiva de esta norma que, de acuerdo con la lógica del impuesto, restringiera la compensación sólo para ciertas pérdidas de capital que tampoco podían deducirse con total libertad dentro de la base del período.



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

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y sus sucesivas reformas fueron ampliando el plazo para compensar impulsadas por el contexto internacional y las perspectivas de una posible armonización comunitaria estableciéndose tanto en reglas específicas para aquellas entidades que, por encontrarse en los primeros años de su actividad o debido al tipo de empresa desarrollada, pudieran generar un mayor volumen de pérdidas.

Con la aprobación de la LIS/1995 se rompe la coincidencia temporal que hasta entonces existía entre el plazo de prescripción tributaria y el periodo para compensar BINs (cinco años), pues, a tenor de su art. 23.1, dichas bases «podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos». Otras dos novedades más se introducen en la LIS/1995 con respecto a lo que disponía la LIS/1978: de una parte se establece una limitación a la cuantía de la BINs compensable cuando se adquieren participaciones mayoritarias en sociedades con pérdidas (art. 23.2), con vistas a evitar compras de entidades materialmente inactivas con el exclusivo propósito de minorar la carga tributaria de la adquirente, y, de otra parte, se flexibiliza el plazo de compensación para las entidades de nueva creación, fijándose como año inicial del cómputo el primer periodo impositivo cuya base imponible sea positiva (art. 23.3).

La Disposición Final segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras normas tributarias, apartado tercero, a la vez que ampliaba este plazo de compensación de siete a diez años, introdujo un cambio trascendental en esta materia, al añadir un nuevo párrafo, el quinto, al art. 23 de la LIS, para establecer el deber de *«acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación se pretenda, mediante la exhibición*

*de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originen". De su propio texto se desprende que con el mandato del art. 23.5 de la LIS no se está dando una nueva regulación a la prescripción ni a la comprobación, sino que meramente se incorporaba la exigencia al sujeto de probar la existencia de las bases negativas de ejercicios prescritos, justamente porque la Administración no podía, por la prescripción, entrar por sí misma a comprobar su realidad. Como se ha visto, ello exigía, para efectuar la compensación, la exhibición de la contabilidad y los soportes documentales.*

Se trata, como dice Fernández López<sup>135</sup>, de la primera norma del ordenamiento español que, rompiendo la rigidez y el automatismo característicos del plazo general de prescripción, plasma de forma expresa la atemporalidad o, si se prefiere mejor, la vigencia indeterminada de la obligación del sujeto pasivo de justificar documentalmente el origen e importe de las BINs compensadas o pendientes de compensación, al incluir la expresión «cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron». La finalidad de la nueva disposición es muy clara: el enorme desfase creado entre el plazo de prescripción (cuatro años) y el plazo de compensación (diez años) aconseja imponer la exigencia de que el sujeto pasivo acredite las BINs compensables, exigencia de acreditación que en cambio no se extiende a los sujetos pasivos del IRPF ni a las cooperativas ya que en ambos casos no se había ampliado por su respectiva normativa el plazo de compensación de pérdidas o cuotas. Lejos de ello, la LIRPF/1998 acompaña el plazo de compensación de rentas negativas en el IRPF al plazo de prescripción cuatrienal creado por la LDGC. Ahora bien, al igual que sucederá para el conjunto del sistema tributario con la norma instaurada años después por el art. 106.4 de la LGT/2003<sup>136</sup> —sobre la que volveremos más adelante—, la gran incógnita suscitada por el art. 23.5 de la LIS/1995 consiste en discernir si esa atemporalidad que consagra tiene por objeto exclusivamente los medios de prueba cuya carga pesa sobre el obligado tributario o si también

---

<sup>135</sup> Fernández López R.I. *"La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica"*. Marcial Pons, Madrid 2016. Págs.. 42 y 43.

<sup>136</sup> Numeración de los apartados de dicho artículo previa al RDL 20/2011, de 30 de diciembre, por virtud del cual el originario apartado 4 pasa a convertirse en el 5.

afecta a las facultades administrativas de indagación sobre veracidad y realidad de los datos contenidos en aquellos. Dicho de otra manera, ¿se está ante una cuestión que pivota únicamente sobre la carga de la prueba para el sujeto pasivo del tributo o se trata además de otorgarle medios de comprobación a la Administración Tributaria para que esta verifique la verdadera procedencia y cuantía de las BINs objeto de compensación?

Ante esta disyuntiva, Sanz Gadea<sup>137</sup> considera que el art. 23.5 LIS/1995 es un mandato dirigido más al sujeto pasivo del tributo que a la Administración, pues lo que regula es un medio específico de prueba enmarcado en el art. 114.1 LGT/1963 que presenta la particularidad de girar en torno a la obligación de exhibir la contabilidad y los soportes documentales de apoyo a la misma. A su juicio, el papel de la Administración sigue estando circunscrito a su facultad para comprobar la realidad de las BINs en las declaraciones tributarias de los períodos impositivos en que aquellas se originan y no en las de los ejercicios económicos en que las BINs se compensan, ya que para la Administración es muy difícil comprobar hechos producidos diez años atrás al margen de la carga gestora excesiva que ello supondría para los contribuyentes. Por tanto, cuando las BINs se hayan generado en períodos prescritos, la Administración tiene vedada la comprobación de los hechos determinantes de las mismas. En suma, en opinión del citado autor, la Administración sí puede rechazar la validez de los documentos aportados por el contribuyente si estos no reúnen las garantías mínimas para otorgarle el valor probatorio que, *a priori*, les correspondería —en cuyo caso la cantidad compensada no quedará suficientemente acreditada con la contabilidad y documentos exhibidos por el sujeto pasivo—, pero lo que no puede hacer la Administración es averiguar la veracidad de la contabilidad aportada ni verificar si el resultado contable ha sido determinado correctamente por aplicación de las normas mercantiles.

En la misma línea, Guerra Reguera<sup>138</sup> sostiene que la aportación de la documentación citada en el art. 23.5 LIS/1995 es solo para determinar si la

---

<sup>137</sup> **Obra citada págs.. 15 a 19**

<sup>138</sup> **Guerra Reguera, M. "Compensación de bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades y prescripción", en F. ADAME MARTINEZ y J. RAMOS PRIETO (coords), Estudios sobre el sistema tributario actual y la**

compensación de la base negativa cuenta o no con la justificación necesaria y suficiente. Pero, a partir de ahí, "la Administración en ningún caso podría exigir cantidad alguna por un posible incremento de deuda tributaria relativa a aquel año (ejercicio prescrito), ni podría iniciar un expediente sancionador, ni nada parecido". De entrada una evidencia se impone, y es que el art. 23.5 LIS/1995 establece un deber de conservación de la contabilidad al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades que compense BINs (al menos diez años), deber que va más allá del plazo general establecido en el art. 30 del [C.Com](#) (seis años). A partir de la modificación introducida en aquél por la LIRPF/1998, el sujeto pasivo del IS debe saber que el plazo de prescripción tributaria no es el único que le vincula a los efectos de acreditar los hechos o las circunstancias que invoque en defensa de sus legítimos derechos frente al acreedor tributario, ya que la Administración podrá exigirle que aporte determinadas pruebas documentales concernientes a datos reflejados o hechos acaecidos en periodos prescritos a fin de fundamentar su facultad de compensación en los periodos no prescritos objeto de comprobación.

En cualquier caso, el art. 23.5 de la LIS/1995 mantiene invariable el régimen de la prescripción tributaria regulado en el art. 64 de la LGT/1963 en el sentido de que la exigencia del sujeto pasivo de aportar o exhibir, en favor de su posición jurídica la contabilidad y soportes documentales de los años en que se generaron las BINs no está reñida con la regla de que la Administración sigue sin poder dictar liquidaciones correspondientes a esos años cuando se trate periodos impositivos prescritos, por lo que a juicio de Lozano Serrano<sup>139</sup> tampoco puede entrar a examinar o averiguar la realidad verdadera de las BINs surgidas en dichos ejercicios económicos. En cambio, Montesinos Oltra<sup>140</sup>

---

situación financiera del sector público (Homenaje al Prof Dr. D. Javier Lasarte Álvarez), Madrid IEF, 2014, p. 2245.

<sup>139</sup> Lozano Serrano, C. *"La comprobación de partidas compensables ..."*, Elcano, Aranzadi 2000, pág. 5.

<sup>140</sup> Montesinos Oltra, S. *"La compensación de bases imponibles"*. Para este autor, la única justificación posible al distinto trato que la legislación dispensaba en este concreto aspecto a las cooperativas, con respecto al resto de las sociedades, residiría en que en las primeras es conveniente verificar la correcta diferenciación entre resultados cooperativos y extracooperativos, por cuanto esa delimitación afecta al importe de la cuota negativa compensable aunque no

considera que el art. 24.1 de la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de Cooperativas (LRFC), tras su modificación por la Ley 55/1999, permite a la Administración desplegar una total actividad indagatoria solo limitada por la imposibilidad de liquidar una hipotética deuda tributaria descubierta y de imponer la correspondiente sanción, y que ese mismo alcance de la actividad comprobadora es extrapolable al art. 23.5 LIS/1995. En la misma línea, Cordero González<sup>141</sup> entiende que una interpretación sistemática de ambas normas conduce a sostener que la intención del art. 23.5 LIS/1995 ha sido la de vincular el ejercicio de las potestades administrativas de comprobación y liquidación de BINs al régimen de prescripción de la obligación tributaria a la que se incorporan, por lo que, en opinión de esta autora, el mencionado precepto de la LIS está autorizando una mínima actividad comprobadora «que no podría desarrollarse si estuviera afectada por la prescripción», lo que implica la pervivencia de la potestad de comprobación «en toda su extensión, aunque limitada al importe de la base imponible negativa, con la posibilidad de realizar todas las actuaciones a que autoriza el art. 142 de LGT, cuando enumera las facultades de la inspección."

Esta modificación se completó poco después a través del art. 2.8 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que elevó el plazo de compensación a quince años y dio nueva redacción

al art. 23.5 de la LIS incorporando a ésta la exigencia de que las bases negativas que hubieran sido objeto de liquidación o autoliquidación, debían exhibirse también. "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».*

**Según**

---

**conlleve una alteración de la cuantía global de las dos partes de la base imponible.**

<sup>141</sup> Cordero González, E.M. "Apuntes sobre el tratamiento de las bases imponibles negativas en los impuestos sobre la renta" RC y T nº 285/2006. Págs. 3-40.

Montesinos Oltra<sup>142</sup>, con esta modificación "se evitaban casos en los que se pretendiese la compensación aun no habiéndose presentado la autoliquidación correspondiente al periodo de generación de las bases imponibles negativas, lo cual

constituía un indudable aliciente para mantener ocultas actividades y rentas sin renunciar por ello a la futura compensación de las bases negativas eventualmente

generadas".

Con posterioridad, la LGT 58/2003 reprodujo esta exigencia en su art. 106.4, dentro de las normas sobre medios y valoración de la prueba, extendiendo su ámbito de aplicación a las cuotas y deducciones procedentes de periodos prescritos que hubieran sido compensadas o aplicadas en períodos posteriores o se encontraran pendientes de compensación. "4.En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas 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.". Esta norma se completó con el art. 70.3 que, dentro del apartado relativo a la prescripción de las obligaciones formales, señaló «La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente». Regla ésta última de carácter claramente probatorio, incardinable en el art. 105 de la LGT.

#### b.1.2). Las consecuencias de los cambios introducidos por la LGT/2003

---

<sup>142</sup> Montesinos Oltra, S. "La comprobación de los elementos del tributo originados en periodos prescritos", **Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo**, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor. 2010, Tomo 1. Pág. 1332.

La LGT/2003 contiene dos preceptos, el art. 70.3 y el art. 106.4, con una diferente ubicación sistemática aunque con evidentes conexiones entre ambos. El primero lleva por título «Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales» y está ubicado en el Capítulo IV del Título II, en el que se regulan los distintos modos de extinción y las garantías de la deuda tributaria. Por su parte, el art. 106 se integra en el bloque normativo regulador de la prueba, y de hecho lleva por rúbrica "Normas sobre medios y valoración de prueba" formando parte del Capítulo que se ocupa de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios dentro del Título III relativo a la aplicación de los Tributos.

El art. 70 presenta una regla general en su apartado 1, a la que siguen sendas excepciones en sus apartados 2 y 3. La regla general, con un planteamiento muy similar al antiguo art. 35.3 LGT/1963, dispone que las obligaciones formales —definidas y enumeradas en el art. 29— que se hallen vinculadas a otras obligaciones tributarias del mismo sujeto "sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar éstas últimas". Las dos excepciones afectan a grupos diferentes de obligados tributarios: a los terceros en relación con las obligaciones de conservación y suministro de información (apartado 2), y al propio obligado tributario respecto a la obligación de justificar de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos prescritos (apartado 3).

Pues bien, como recuerda Fernández López<sup>143</sup>, sobre la redacción del art. 70.2 en el Anteproyecto de Ley, que se mantuvo intacta en el texto final de la LGT/2003, el Dictamen del Consejo de Estado criticó la clara inseguridad jurídica que se generaba para los terceros al mantenerse abierto el derecho de la Administración a solicitarles los documentos enumerados en las letras d), e) y f) del art. 29.2 LGT/2003 durante todo el plazo de prescripción de la obligación tributaria a cargo del propio sujeto, ya que «dichos terceros no tienen por qué tener conocimiento de la marcha de ese plazo de prescripción», por lo que «sería preferible establecer un plazo general de caducidad para las obligaciones formales de estos terceros, no afectado por las eventuales

---

<sup>143</sup> Obra citada págs. 56 y ss.

interrupciones que pudiera exigir la obligación tributaria principal». Pese a estas acertadas observaciones del Consejo de Estado, la norma no sufrió cambios en su tramitación parlamentaria, con la consecuencia de que los terceros se ven obligados a conservar su documentación mercantil (contabilidad, facturas y otros justificantes concernientes a su negocio) durante, al menos, el plazo de seis años exigido por el art. 30.1 del [C.Com.](#) Así las [cosas. se](#) ha señalado acertadamente por algunos autores que es preciso atemperar el rigor de la norma, ya que se trata de dos vínculos diferentes exigibles por la Administración Tributaria, obligación principal frente al propio obligado tributario y deberes formales frente a terceros, y si bien es cierto que las obligaciones formales actúan como un mecanismo para garantizar el correcto cumplimiento de la obligación principal, y en ese sentido son instrumentales, no es menos cierto que la dualidad de sujetos conduce a sostener «que la interrupción de la prescripción frente al obligado no puede afectar al tercero». Por consiguiente, la excepcionalidad del apartado 2 del art. 70 con respecto a la disposición general del apartado 1 vendría determinada, exclusivamente, por la referencia al plazo específico previsto en la normativa mercantil a los efectos del cumplimiento por parte de terceros de las obligaciones enunciadas en las letras d), e) y 0 del art. 29.2.

Por su parte, el apartado 3 del art. 70 matiza la regla general del apartado 1 al ampliar temporalmente hacia el futuro, hasta que se extinga el plazo cuatrienal de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, la obligación de justificar la procedencia de los datos originados en operaciones realizadas antes del inicio de dicho plazo que estén vinculadas con esa deuda. Atendiendo a su contenido, tal vez esta disposición debería incardinarse como un apartado más del art. 106 dentro de la sección de la LGT/2003 dedicada a la regulación de la prueba, porque en realidad el art. 70.3 establece una regla específica que afecta al marco temporal de la carga de la prueba cuando esta versa sobre operaciones realizadas en periodos prescritos. Esta alusión a cualesquiera operaciones realizadas en ejercicios prescritos sí le confiere al art. 70.3 un campo de actuación un tanto diferenciado respecto al art. 106.4, ya que el primero podría estar refiriéndose a actos, hechos o negocios con proyección plurianual no comprendidos dentro del objeto propio del segundo, como por



ejemplo el valor de adquisición a efectos de amortizaciones de activos o de sus transmisiones futuras, las provisiones dotadas que años después revierten como ingresos a la base imponible, inversiones en gastos de I+D, etc. Algún autor también apunta como otro posible signo diferenciador entre los dos preceptos las distintas consecuencias asociadas al incumplimiento de la carga de la prueba fijada por ambas normas. Así, en el caso del art. 106.4, la insuficiente acreditación de las bases o cuotas compensadas o de las deducciones aplicadas no equivale en todo caso a la inexistencia en origen de tales bases, cuotas o deducciones sino, simplemente, a la imposibilidad de su compensación o aplicación futura, por lo que esa posible pérdida sobrevenida del derecho a la deducción o a la compensación es un mero incumplimiento de la carga de la prueba que no comporta, en principio, una conducta sancionable. En cambio, el art. 70.3 sí puede permitir evaluar que se está desatendiendo una obligación formal de acreditación de datos durante un determinado plazo exigido por el legislador, por lo que aquí no sería descartable pensar en posibles consecuencias sancionadoras para el obligado tributario.

Sea como fuere, la conexión del art. 70.3 con el art. 106.4 LGT/2003 parece más que evidente, ya que este último enumera unos medios de prueba específicos (liquidaciones o autoliquidaciones, contabilidad y soportes documentales) que deberán acreditar la «procedencia y cuantía» de «las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación» originadas en periodos prescritos.

El art. 106.4 LGT/2003 estriba en dirimir si, al exigirle al obligado tributario que exhiba la autoliquidación así como la contabilidad y los oportunos soportes documentales, dicha norma solo le impone a ese sujeto una concreta obligación de prueba pero sin otorgarle a la Administración una correlativa facultad de examen e investigación en orden a determinar la existencia, límite y cuantía de las bases, cuotas y deducciones en los ejercicios en que se originaron, o si, además, la Administración sí puede comprobar la realidad de todos esos extremos por desplegar efectos jurídicos en tributos y periodos no prescritos.

Ante la crisis económica, las posteriores reformas limitaron el aprovechamiento de las bases pendiente para las empresas con mayor volumen de negocio, tratando de incrementar la recaudación. Así, el Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto justificaba en su Exposición de Motivos la necesidad de adoptar medidas tributarias para reforzar los ingresos públicos y consolidar las finanzas públicas, con la finalidad de «asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo». Para ello introdujo, con carácter temporal para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011 a 2013, limitaciones a la compensación de las bases negativas, que sólo podrían efectuarse con el 75% o el 50% de la base imponible previa a la compensación, en función del volumen de operaciones y del importe neto de la cifra de negocios de la entidad. De modo correlativo se extendió el plazo máximo para la compensación de bases imponibles negativas de quince a dieciocho años, lo que garantizaba, según señalaba también el preámbulo de esta norma, el efecto meramente temporal de esta medida tributaria. Aunque el citado Real Decreto señalaba que «en ningún caso, las medidas propuestas suponen incrementos impositivos, sino cambios en la periodificación de los ingresos tributarios para anticipar la recaudación del tributo», lo cierto es que sus efectos fueron muy relevantes sobre la liquidez de las empresas aunque quedarán limitadas a las de mayor volumen de negocio. El Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto destacaba, en efecto, que las medidas restrictivas debían dirigirse a las más grandes empresas, al considerar «que aquéllas que presentan beneficios tienen en estos momentos una mayor capacidad económica para realizar una aportación temporal adicional que contribuya a la sostenibilidad de nuestras finanzas públicas». La limitación resultaba aplicable, en consecuencia, para las empresas cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el art. 121 de la Ley 37/1992, hubiera superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se iniciaran los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 o 2013.

Para estas sociedades, los límites a la compensación se aplicaban, tal como reseña Cordero González<sup>144</sup>, del siguiente modo:

---

<sup>144</sup> Cordero González, E. "*Las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre*

— La compensación de bases imponibles negativas se limitaba 75% de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios fuera al menos de veinte pero inferior a sesenta millones de euros. Poco después, el Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio, redujo el límite compensable sobre la base imponible previa al 50%, para los períodos 2012 y 2013.

— Antes de la aprobación del Decreto-Ley 20/2012, la cantidad a compensar se limitaba al 50% de la base imponible previa para empresas cuya cifra de negocios fuera de al menos sesenta millones de euros, porcentaje que se redujo al 25% una vez aprobada esta norma.

Lejos de decaer su efecto temporal, la Ley 16/2013, de 29 de octubre prorrogó estas medidas para los períodos 2014 y 2015, si bien contempló su inaplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas, para evitar provocar la disolución de aquellas entidades que habían llegado a un acuerdo con sus acreedores para mantener su viabilidad, cuando el citado acuerdo hubiera sido aprobado en los períodos iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2013. Además, como tras un ejercicio en el que la posibilidad de compensar se ha ampliado al 60% de la base imponible previa a la compensación, estas limitaciones han vuelto a aplicarse en términos similares tras la entrada en vigor del Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

## **B.2) EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL**

### **B.2.a) A LA LUZ DE LA LEY 61/1978, DE 27 DE DICIEMBRE**

Los órganos de aplicación de los tributos y el TEAC exigían ya entonces la prueba de la existencia de las pérdidas procedentes de ejercicios prescritos<sup>145</sup>

---

*Sociedades*"Thomson Reuters Aranzadi. Madrid 2017. Pág. 38.

<sup>145</sup> Entre muchas otras, pueden destacarse las Resoluciones del TEAC de 10 de junio de 1992 (JT 1992,250), 21 de septiembre de 1994 (JT 1994,1379), 21 de febrero de 1996 (JT 1996,299) o 23 de octubre de 1996 (JT 1996,1538).

admitiendo incluso su compensación aunque no se hubiera presentado la autoliquidación del impuesto tomando como pérdidas las afloradas según la contabilidad, sin realizar los ajustes extracontables requeridos por la normativa fiscal<sup>146</sup>.

Sin embargo, para el TEAC la LGT de 1963 contemplaba la prescripción del derecho a liquidar y a recaudar, pero no contenía norma ni plazo específicos para la comprobación, que podría ejercerse, por tanto, en cualquier momento, al amparo del art. 109, en conexión con el 140, ambos de la LGT de 1963<sup>147</sup>.

La Audiencia Nacional<sup>148</sup> confirmó inicialmente el criterio mantenido por el TEAC. No obstante, pronto modificó su posición sobre la cuestión planteada, pudiendo citarse, entre otras, las Sentencias de 20 de enero de 2003<sup>149</sup>, 3 de abril de 2003<sup>150</sup>, 30 de octubre de 2003<sup>151</sup>, 3 de febrero de 2005<sup>152</sup>, 21 de abril de 2005<sup>153</sup>, 26 de mayo de 2005<sup>154</sup> y 14 de julio de 2005<sup>155</sup>. En dichas

---

<sup>146</sup> Resolución del TEAC de 6 de septiembre de 1994 (JT 1994,1302). En el mismo sentido, Resolución del TEAC de 9 de febrero de 1994 (JT 1994,345) respecto a pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades anteriores a 1988 o la Resolución del TEAC de 12 de enero de 1995 (JT 1995,242) respecto a cuotas del IVA.

<sup>147</sup> Dice literalmente la Resolución del TEAC de 12 de abril de 2002 (JT 2002,1654), ante un supuesto de los años 1987 y 1988, en que el Tribunal Regional había anulado ciertas liquidaciones de esos años por estimar la prescripción alegada por el sujeto pasivo, que dicha anulación "no implica que este Tribunal deba admitir las bases imponibles negativas declaradas en las correspondientes autoliquidaciones, cuya acreditación no ha sido probada mediante la oportuna aportación de los documentos que las respalden, pues las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos no tienen el valor de elementos inmodificables, ya que la Inspección podrá entrar a determinar su procedencia o no al tener efectos en ejercicios futuros, aunque no pueda dictar nuevas liquidaciones".

<sup>148</sup> Sentencias de la Audiencia Nacional, 11 de marzo de 1999 (JT 1999,1475), 30 de junio de 2004 (JT 2004,1250) y 11 de abril de 2002 (rec. 974/1999). En todas ellas se sostiene que la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad.

<sup>149</sup> JUR 2007, 36960

<sup>150</sup> JUR 2003, 367472

<sup>151</sup> JUR 2003, 265852

<sup>152</sup> RCA 740/2002

<sup>153</sup> RCA 736/2002

sentencias, la Audiencia Nacional revisa actos administrativos derivados de procedimientos e comprobación inspectora que comprenden varios ejercicios que son objeto de regularización en materia de Impuesto sobre Sociedades al amparo de la Ley 61/1978. En todos los supuestos se ha producido la circunstancia de haberse declarado, en una instancia revisora, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de alguno de los ejercicios afectados por las actuaciones, lo que supone la anulación de la liquidación correspondiente, en la que se modificaba la base imponible negativa declarada. La Audiencia Nacional atribuye a dicha declaración de prescripción el siguiente efecto jurídico: la Administración se ha de aquietar a la liquidación resultante de la autoliquidación presentada por el ejercicio prescrito, de modo que los datos, conceptos e importes en ella consignados han de ser respetados, habiendo adquirido "firmeza" la base imponible negativa declarada.

En apoyo de dicho criterio, la A.N. cita en la mayor parte de sus Sentencias, la STS de 13 de marzo de 1999, RC 2911/1994, FJ 4 (RJ 1999/2523). Dicha Sentencia trataba de un supuesto en que la Inspección en el ejercicio 1982 aumenta la base imponible a imputar a los socios por una sociedad en régimen de transparencia fiscal obligatoria, al no admitir las compensaciones practicadas por pérdidas que tienen su origen en los ejercicios 1977 y 1978, a las que resultaba aplicable el art. 19 del Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas de 23 de diciembre de 1967, cuya vigencia se mantuvo con la Ley 61/1978 y que tenía su desarrollo en la Orden de 4 de diciembre de 1964, en la que se establecían una serie de requisitos específicos (anteriormente citados.) El Tribunal Supremo, en el FJ4 de la referida sentencia, considera decisiva y clave en la cuestión la autoliquidación presentada en 1979 por el contribuyente, primera en que comenzó a ejercitarse la amortización de las pérdidas sufridas en ejercicios anteriores, conforme a un plan de amortización que se adjuntó a la misma y cuya comprobación debía efectuarse cuando se comprobara la autoliquidación de dicho ejercicio. El Alto Tribunal considera que cuando se iniciaron las

---

<sup>154</sup> RCA 938/2002

<sup>155</sup> JUR 2005,237751

actuaciones inspectoras, el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación correspondiente al ejercicio 1979 y a modificar la cifra de pérdidas contenida en el plan comprobación del ejercicio de 1979, no tenía la Administración derecho a comprobar las liquidaciones posteriores, pues semejante interpretación del art. 66.1 c) de la Ley General Tributaria, iría en contra de las propias previsiones legales en materia de compensación de pérdidas y supondría que el plazo de prescripción del derecho a comprobar la declaración en 1979 duraría diez años, en lugar de cinco, por el arrastre de las pretendidas interrupciones sucesivas, lo que sería arbitrario y contrario al principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE.

Ciertamente, esta sentencia se refería a un régimen que poco tenía que ver con el actual, dado que la compensación de las pérdidas en otros periodos quedaba subordinada a un previo pronunciamiento de la Administración tributaria sobre su cuantificación, tal y como exigía la Orden Ministerial de 4 de diciembre de 1964. En este contexto, el TS declaró que la comprobación de las pérdidas debía hacerse «en unidad de acto» al comprobar la declaración inicial, de modo que una vez transcurrido el plazo de prescripción de cinco años, ningún precepto autorizaba «a legitimar una revisión de las declaraciones siguientes, y por tanto de las amortizaciones fijadas y aprobadas» con anterioridad.

Sin embargo, esta STS no constituye el único pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre esta cuestión que estamos analizando en el contexto normativo anterior a la aprobación de la Ley 43/1995. Las SSTS de 30 de enero de 2004, RC 10849/98 (RJ 2004/2523) y 17 de marzo de 2008, RC 4447/03 (RJ 2008/2331) se pronuncian en igual sentido.

Así, la sentencia de 30 de enero de 2004 RC 10849/98, FJ 3º, concluyó que la aplicación de un tipo de deducción del 15 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades de 1982, aunque se hubiere incurrido en error iuris y fuera equivocado, adquirió firmeza por haber prescrito dicho periodo, no pudiendo ser modificado, de modo que tampoco podía serlo la parte trasladable al no prescrito ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el de 1982. Para el

Tribunal Supremo, el efecto de la prescripción de este ejercicio "se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983".

La sentencia de 17 de marzo de 2008 (RC 4447/03, FJ 3º), para un supuesto de compensación en 1989 de bases imponibles negativas procedentes del ejercicio 1984, ya prescrito, precisó que la Inspección no podía alterar esas bases por razón de la prescripción. Las sentencias de 18 de diciembre de 2009 RC 1273/04, FJ 3º (RJ 2010/1493), 25 de enero de 2010 RC 955/05, FJ 3º (RJ 2010/3148), 8 de julio de 2010 RC 4427/05, FJ 3º (RJ 2010/6123) y 15 de septiembre de 2011 RC 1740/09, FJ 4º (RJ 2011/7111) reiteraron la doctrina.

Esta jurisprudencia, producida —como se ha indicado- bajo la vigencia de la LGT/1963, interpretaba y aplicaba el art. 23 LIS/1995, que en su redacción originaria se limitaba a establecer un plazo de siete años para compensar bases imponibles negativas. Seguramente, para hacer frente a las consecuencias derivadas de la misma, el legislador, mediante la Ley 40/1998 (disposición final segunda) y con efectos desde el 1 de enero de 1999, añadió un apartado quinto al art. 23 LIS/1995, con el siguiente tenor: *"el sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases imponible negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron"*<sup>156</sup>.

---

<sup>156</sup> La norma se recoge hoy en el art. 26.5 LIS/2014, conforme al que "el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o 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 liquidación o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación y autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil" (redactado, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 por la disposición final 6.2 de la Ley 34/2015. Una previsión semejante se encuentra en los arts. 31.7, 32.8 y 39.6 para las deducciones.

En suma, el criterio tanto de la Audiencia Nacional como del Tribunal Supremo<sup>157</sup>, respecto a los hechos sometidos a la normativa anterior a 1995, consideraba que la prescripción de un periodo impositivo implicaba la inatacabilidad de todos los datos declarados del mismo, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores, incluso aunque se advirtiera, con ocasión de ese traspaso, que se cometió error iuris en su determinación, no pudiendo en ningún caso, por impedirlo la prescripción, ser modificados por la Administración.

#### **B.2.b) DOCTRINA JURISPRUDENCIAL TRAS LA APROBACION DE LA LEY 43/1995**

Pues bien, tras la nueva redacción del art. 23.5 de la LIS, el Tribunal Supremo abordó en diversas sentencias, tales como la de 6 de noviembre de 2013, RC 4319/2011, FJ.4° (RJ 2013/8059). "Es la Administración quien debe acreditar cumplidamente que los datos ofrecidos por el recurrente no se ajustan a derecho. Es decir, la carga probatoria destinada a demostrar la "improcedencia" y "cuantía" de las bases imponibles negativas, pesa sobre la Administración, cuando el sujeto pasivo ha cumplido las obligaciones que el art. 23.5 de la Ley 43/1995 le imponen, y no sobre el sujeto pasivo que es lo que la sentencia de instancia sostiene.", 14 de noviembre de 2013, RC 4303/2011, FJ6 (RJ 2013/8060) "Y es que no tendría sentido el art. 23.5 de la LIS , en la redacción aquí aplicable, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, sino se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico" y de 9 de diciembre de 2013 RC 2883 /2012, FJ3 (RJ 2014/1836) "En esta tesitura, no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala,

---

<sup>157</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de junio de 1994, RC 1195/1193 (RJ 1994,4641), en la que declara que la comprobación no es sino una de las tareas de la liquidación, por lo que a falta de un plazo específico debía quedar incluida en el previsto para esta última. En consecuencia, la prescripción suponía la preclusión de las potestades administrativas para indagar los ejercicios cubiertos por ella.



porque en su cumplimiento no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito. Aún más, en realidad la Inspección ha hecho extemporáneamente algo que ni siquiera podría haber efectuado en ese tiempo útil, pues la declaración de fraude de ley requería un pronunciamiento expreso en un procedimiento ad hoc, sin que se pudiera efectuar, tal y como ocurre en este caso, de forma tácita." los cambios que supuso en el tema de la compensación de las bases imponibles negativas la incorporación a la LIS de 1995 del art. 23.5. Recuerda así el Alto Tribunal que con carácter previo a dicho cambio normativo había venido sosteniendo que «la prescripción de los ejercicios liquidados, consagraba la imposible modificación de las bases procedentes de ejercicios prescritos» criterio mantenido al amparo de la legislación anterior y que, en palabras del TS, con la redacción dada al art. 23.5 de la Ley 43/1995, «resulta inaplicable», al resultar dicho precepto incompatible con tal doctrina. En ese entendimiento el TS estimó que, de la lectura de tal precepto se desprendería que al sujeto pasivo le correspondía acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas exhibiendo la documentación a la que se refería dicho artículo y, a partir de ese momento, era la Administración la que debía demostrar que dichas bases no se ajustaban a la realidad o eran contrarias a lo dispuesto por el ordenamiento tributario, pudiendo así desplegar sus facultades de comprobación que, aun no afectando a la firmeza de la autoliquidación del ejercicio prescrito, sí incidirían sobre el ejercicio impositivo en el que la compensación pretendiera llevarse a cabo efectivamente. A juicio del TS, entender que la Administración no podía realizar dicha comprobación con efectos jurídicos sobre el ejercicio no prescrito, dejaría sin contenido el citado precepto.

De estas tres sentencias, según Huelin Martínez de Velasco<sup>158</sup>, se obtienen los siguientes corolarios: (i) las normas interpretadas y aplicadas no disciplinaban la prescripción, sino la carga de la prueba en la acreditación de las bases imponibles negativas; (ii) presentados por el sujeto pasivo la contabilidad y los

---

<sup>158</sup> Huelin Martínez de Velasco, J. *"El Derecho a comprobar e investigar dentro del plazo. Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma AEDAF"* Wolters Kluver 2016, págs. 59 y ss.

oportunos soportes documentales (en su autoliquidación o la liquidación), la Administración no puede quedar reducida a constatar esa presentación, sino que debe poder concluir que no acrediten la realidad ni la procedencia de las bases que se trata de compensar a cuyo efecto se le debe reconocer la capacidad de "comprobar; y (iii) existen límites para la posibilidad de que la Inspección, al cumplir esa carga, realice una nueva calificación jurídica de las operaciones que determinaron el nacimiento de las impositivas negativas.

Por el contrario, la STS de 4 de julio de 2014 RC 581/2013, FFJ 4 y 5, (RJ 2014/3538) dejó sentado que, por razones que nacían del principio de seguridad jurídica y del art. 9.3 de la Constitución española, ni era posible esa revisión administrativa sin límite temporal ni, en particular, cabía efectuar calificaciones jurídicas corrigiendo las previamente efectuadas por los obligados tributarios (declaración realizada en fraude de ley) en un ejercicio prescrito aunque esa operación acarrease efectos en un periodo aún no prescrito. Esto es, la prescripción sobrevenida en relación con la autoliquidación que recogió aquellas bases negativas, había ganado firmeza, y razones de seguridad jurídica impedían a los órganos de comprobación entrar a considerarlas removiendo su pasado, debiendo aceptarlas como ciertas y efectivas. 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, STS en la que el Tribunal abordó de nuevo la interpretación que debía hacerse de la obligación del contribuyente de «acreditar» la «procedencia y cuantía» de las bases impositivas negativas que pretende compensar y que ahora, a su juicio, «no implica, ni mucho menos, imponer al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases impositivas negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales», sino únicamente la obligación del interesado de «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 y su "procedencia", la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el

**ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente».**

**Así pues, el Alto Tribunal limitó a través de ese fallo la facultad investigadora a esos aspectos, de tal forma que si la base negativa que pretendía compensarse no existía realmente porque no había tenido reflejo en la declaración del ejercicio que ya prescribió, o bien la cantidad que trataba de compensarse no concordaba con la allí reflejada, la Administración podría regularizar el ejercicio no prescrito objeto de comprobación y en el que se realizó la compensación. Pero, como señaló el TS, «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 periodo que ya no puede ser objeto de comprobación».**

**A mayor abundamiento, el TS se hizo eco de aquel argumento, ya invocado con anterioridad por la A.N., conforme al cual si se entendiera que las facultades de comprobación pudieran ignorar los efectos de la prescripción, «se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente», ya que mientras la inspección podría comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo de prescripción, «el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, pues "La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos -y cuyos datos y magnitudes 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".**

**Así pues, en la aludida sentencia se llegó, como expone la doctrina, a una solución conciliadora.**

**Tras la Sentencia de 4 de julio de 2014, RC 581/2013, el TS acabó por aplicar la misma solución tanto a los créditos fiscales como a cualesquiera elementos**

o hechos procedentes de periodos prescritos, cuya procedencia era necesario justificar también de conformidad con el art. 70.3 de la LGT, considerando que, en ambos, su comprobación podría realizarse íntegramente en el periodo no prescrito en el que surten efectos tributarios. La Sentencia de 19 de febrero de 2015, RC 3180/2013 (RJ 2015/418), referente a excesos de deducciones por actividades exportadoras procedentes de periodos prescritos, consideró admisible comprobar si los gastos que generaron la deducción en el periodo de origen estaban relacionados con el lanzamiento de nuevos productos o con la apertura de mercados en el extranjero; y, finalmente, en las SSTs de 5 de febrero de 2015, RC 4075/2013 (RJ 2015/1045), 26 de febrero de 2015, RC 4072/2013 (RJ 2015/1281), y 23 de marzo de 2015, RC 682/2014 (RJ 2015/1369), se afirmó la posibilidad de declarar en fraude de ley negocios realizados en periodos prescritos —préstamos- para rechazar la deducción de los intereses devengados en los periodos posteriores objeto de comprobación, confirmando la interpretación ya realizada en la de 14 de septiembre de 2011, RCU 402/2008 (RJ 2011/7090).

La Sentencia del TS de 5 de febrero de 2015, RC 4075/2013 (RJ 2015/1045), destaca, en particular, que la comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno, pues se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo.

En suma, la jurisprudencia consolida la separación de la potestad para comprobar (imprescriptible) y el derecho a liquidar (prescriptible).

El Tribunal Supremo realizó en todo caso, una importante precisión en cuanto a la carga de la prueba, al menos en relación con la comprobación de las BINs, considerando que una vez exhibida la documentación requerida correspondía a la Administración tributaria probar la irrealidad de los aportados o la improcedencia de las calificaciones jurídicas realizadas por el obligado al

determinar las bases, cuotas o deducciones pendientes, aspecto de especial relevancia teniendo en cuenta la prescripción de los deberes de colaboración y suministro de información por parte de terceros, vinculada a la prescripción de sus propias obligaciones o al transcurso de los seis años previstos para la conservación de la documentación en el ámbito mercantil (art. 70.2 de la LGT), lo que llevó en la mayoría de los supuestos planteados a desestimar las pretensiones de la Administración tributaria.

Así, el TS declaraba:

- a) Procedencia (art .23.5 Ley 43/1995 y 106.4 LGT) equivale a conformidad a derecho: calificación e interpretación.
- b) La LGT no contemplaba la prescripción de la facultad de comprobar sino del derecho a liquidar (TEAC 24-4 y 27-6-2013). Ello permite comprobar bases negativas, cuotas y deducciones, y también calificar jurídicamente hechos o actos o negocios de ejercicios prescritos con efectos en periodos abiertos.
- c) La obligación de justificar datos de ejercicios prescritos (art. 70.3) sólo puede tener como finalidad comprobar si procede su aplicación en periodos no prescritos.
- d) No se vulnera el principio de seguridad jurídica porque el legislador haya incrementado considerablemente el plazo del derecho de compensación condicionándolo a la posibilidad de comprobación durante el mismo.
- e) Aplicar la jurisprudencia anterior del TS dejaría sin contenido la modificación del art.23.5.

Así, en las referidas sentencias se afirmaba "lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley". "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo ( RTC 2003,88) y 181/2006 de 19 de julio (RTC 2003,181), tal como

declaraba la STS de 26 de febrero de 2015, RC 4072/2013, FJ 7º (RJ 2015/1281).

En los referidos fallos emitidos por el TS se abandonan, como señalamos, los argumentos esgrimidos en su Sentencia de 4 de julio de 2014, adoptando así una posición que, sin duda, encaja con la postura que respecto de esta cuestión adoptó el prelegislador en el Anteproyecto de Modificación Parcial de la LGT. Así, en la primera redacción de ese texto se introdujo un art. 66 Bis titulado "la imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar", precepto cuya lectura suscitó perplejidad entre la doctrina por los efectos que su aprobación definitiva tendrían tanto sobre el mecanismo de la prescripción como sobre el principio en el que ésta se asienta, el ya tantas veces invocado principio de seguridad jurídica.

Las SSTS de 5 y 26 de febrero y 23 de marzo de 2015 cuentan con un Voto particular del Magistrado D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, que parte de la diferenciación que cabe establecer entre la potestad de comprobación de la Administración, que como apunta, no prescribe, y el ejercicio de los derechos o facultades que integran dicho poder, sí sometidos a un plazo prescriptivo, para concluir que la posición mantenida en la sentencia "atenta contra los cimientos de este principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico", en referencia al principio de seguridad jurídica.

Toda esta Jurisprudencia aparece compendiada en la STS de 26 de octubre de 2015, RC 3261/2014, FJ4, RJ 2015/5347, que así mismo, cuenta con el citado Voto. En el mismo sentido, se han pronunciado la STS de 16 de marzo de 2016, RC 3162/2014, FJ 4 (RJ 2016/1416) y la de 22 de diciembre de 2016, RC 3421/2015, FJ 3 (RJ 2016/6238), ambas con un Voto particular y sobre el fraude de ley y sus repercusiones en un ejercicio no prescrito y la sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Segunda de 23 de abril de 2015, recurso 204/2012 (JT 2015/1375).

Ahora bien, resulta inexplicado el cambio de criterio jurisprudencial que experimentó la Sala, una verdadera mutación, entre el primeramente

establecido en la Sentencia de 4 de julio de 2014, RC 581/2013, y el que arranca de la citada STS de 5 de febrero de 2015, que supuso un cambio de rumbo diametral sobre su precedente, del que esta ahora dictada es heredera.

Hemos de recordar que la sentencia de 4 de julio de 2014 desestimó el recurso de casación entablado por la Administración del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) de 24 de enero de 2013, por considerar atinada la tesis sostenida en ella sobre la prescripción y sus límites a la comprobación, dada la prescripción extintiva acaecida, obstativa del intento de la Administración de examinar negocios jurídicos celebrados en ejercicios prescritos. Tal sentencia, adoptada por unanimidad, fruto pues de un consenso alcanzado sin límites ni objeciones, tal como hemos expuesto, indica lo siguiente:

*"... La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos —y cuyos datos y magnitudes 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 obstante la rotundidad que evocan sus palabras, ese invocado "elemental principio de seguridad jurídica", piedra angular de aquella decisión, al que directamente alude el pasaje transcrito, y esa "abierta contradicción con el instituto de la prescripción y sus efectos propios", no perduraron en el tiempo, puesto que el enfoque dado a la cuestión en la serie que encabeza la sentencia de 5 de febrero de 2015 y las que posteriormente la secundan no sólo se aparta de la doctrina previa, sino que adopta la solución justamente antagónica, situada en las antípodas de aquélla.

Sin embargo, la única razón ofrecida como sustento de ese giro copernicano es ciertamente magra y se condensa en la expresión: "... el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan

produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (RC 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos ..." (El subrayado es el voto particular).

No cabe concebir la existencia de potestades administrativas imprescriptibles, ilimitadas o exentas en su ejercicio del debido y plenario control jurisdiccional.

Y el TS parece todavía tener dudas sobre esta cuestión, pues en ATS 7012/2017 (RC 2800/2017) admite un recurso de casación con el fin de determinar si el principio de protección de la confianza legítima y el que impide ir contra los actos propios imposibilitan a una Administración que no ha exigido a los contribuyentes un tributo en relación con una determinada clase de operaciones, por considerar que no estaba sujeta a exacción, reclamarles el pago del mismo, por cambiar de criterio en relación con periodos tributarios en los que aún no ha prescrito su derecho a hacerlo. Además en SSTs de 26 de mayo de 2016, dictadas en los RRCC 569/2015, F.J 4º (RJ 2016/2658), 62/2015, FJ 4º (RJ 2016/2650) y 459/2015, FJ 4º (RJ 2016/2648) ha concluido que al declararse la prescripción por sentencia de un ejercicio en el que se habían desplegado facultades de comprobación por la Administración, la consecuencia es la firmeza de las autoliquidaciones inicialmente presentadas, firmeza que afecta también a ejercicios posteriores.

Y sobre la incidencia de la comprobación de ejercicios prescritos en ejercicios no prescritos, resulta especialmente relevante la STS de 17 de octubre de 2016, RC 2875/2015 (RJ 2016/5553). Comienza la sentencia por indicar que "hemos de comenzar señalando que ésta es una ocasión propicia para colmar la necesidad de precisar el alcance de nuestra jurisprudencia, ya que, ciertamente, se han producido pronunciamientos que pueden considerarse contradictorios si no se tienen en cuenta la normativa aplicable, "ratione temporis", y las circunstancias específicas que caracterizaban a los supuestos analizados en cada sentencia". La sentencia realiza un esfuerzo para explicar de forma detallada la posición de la Sala, de aquí su especial importancia para el caso de autos.



La doctrina de la sentencia puede resumirse en los siguientes puntos:

1- El problema de analizar si resulta posible que la Administración inspeccione los efectos de una operación cuando aquellos se manifiestan más allá del periodo de prescripción de aquella surgió "especialmente ligado a la compensación de bases imponibles negativas, como consecuencia de la no coincidencia entre el plazo establecido para la prescripción y para efectuar dicha compensación". No obstante, añade el tribunal, "el alcance de la cuestión es más amplio, ya que se extiende a cualquier mecanismo de compensación o deducción de bases o cuotas procedentes de ejercicios anteriores prescritos en el momento en el que el sujeto pasivo aplica la compensación o deducción pendiente".

2.- La jurisprudencia, inicialmente entendió que "una vez prescrito el derecho para liquidar la deuda del período en que se produce la pérdida, no resultaba posible su comprobación en el futuro, aunque se incorporara como elemento de cuantificación de una obligación tributaria posterior ... La cantidad consignada como base imponible negativa se consideraba que adquiría firmeza en virtud de la prescripción, por lo que no cabía su modificación ni podía aceptarse su variación, de modo que la cantidad compensada por el contribuyente procedente de una base imponible negativa de un ejercicio prescrito debía estimarse correcta, sin que cupiera alteración de la misma por parte de la Inspección".

Sin embargo, esta posición jurisprudencial cambió en relación con las bases imponibles negativas (BINs) y ello como consecuencia de lo establecido en la Disposición Final Segunda de la ley 40/1998, de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999.

Interpretando esta norma el Tribunal Supremo entendió que "la comprobación de las bases imponibles negativas es admisible en tanto no prescriba el derecho a comprobar la obligación tributaria correspondiente al período en que se aplica la compensación. Se entiende que la prescripción se refiere al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. De esta manera, la prescripción ganada extingue la

obligación tributaria, pero si lo que se pretende no es determinar la deuda tributaria del periodo que se prescribe sino comprobar su cuantía a los efectos de incluiría como elemento de cuantificación de una deuda no prescrita, la comprobación resultaba posible aunque hubiera transcurrido el plazo de prescripción para declarar las bases". Pero, repárese en que la Jurisprudencia sólo se refería a las BINs.

3.- La situación cambió con lo establecido en el art. 70.3 y 106.4 de la LGT 57/2003, de 17 de diciembre, que entró en vigor el 1 de julio de 2004. A partir de esa fecha, la solución adoptada en su día para las BINs se extiende a los demás supuestos. Y así, el Alto Tribunal razona que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella ... No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos. Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en períodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (Rec. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos".

Repárese en que el Tribunal sostiene, por lo tanto, que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en un ejercicio prescrito si como consecuencia de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

4.- Siendo la doctrina clara, se planteó el problema de si era posible aplicarla a fraudes u operaciones que, no tratándose de BINs, se hubiesen producido antes de la entrada en vigor de la LGT, es decir, del 1 de julio de 2004. La posición del Tribunal Supremo fue, inicialmente que si las actuaciones inspectoras se iniciaban con posterioridad al 1 de julio de 2004 era posible examinar la operación aunque fuera anterior a dicha fecha -criterio procedimental-; posteriormente el Tribunal optó por aplicar el criterio sustantivo, que es el actualmente predominante y, por lo tanto, sólo es posible que la Administración analice la operación prescrita que, como hemos indicado, produce efectos jurídicos en ejercicios posteriores, cuando la misma se haya realizado con posterioridad al 1 de julio de 2004.

Con claridad, la sentencia que estamos analizando, tras un detenido examen de los precedentes jurisprudenciales concluye que "teniendo en cuenta la doctrina que expusimos en la Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 2073/2011) en la que para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estarse al momento del nacimiento del derecho (en aquella ocasión, la afloración de bases positivas susceptible de compensación), en el presente caso, la novedad que supone el art. 106.4 de la Ley General Tributaria, al extender a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, con origen en ejercicios prescritos, el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensación, supone que solamente será efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, y, por tanto, como hemos dicho a partir del 1 de julio de 2004".

La sentencia, en consecuencia, aplicando la anterior doctrina, teniendo en cuenta que ni se trata de un supuesto de BINs, sino de la "corrección o no de la amortización practicada con respecto del fondo de comercio cuantificado y determinado en un ejercicio anterior prescrito" estima el recurso, pues la Administración no está habilitada para analizar la operación realizada en un ejercicio prescrito y anterior al 1 de julio de 2004, aunque sus consecuencias afloren en ejercicios posteriores a dicha fecha.

**En esta línea, conviene indicar que el TS en auto de 12 de febrero de 2008, RC 6276/2017, ha admitido el recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 2 de junio de 2017, recurso 123/2014, que había aplicado la STS de 17 de octubre de 2016, RC 2875/2015 (RJ 2016/5553) al apreciar contradicción entre la misma y la doctrina jurisprudencial, declarando en su Fundamento de Derecho Tercero:**

*"TERCERO .- 1.- Por otra parte , se plantea la cuestión relativa a la posibilidad de declarar en fraude de ley operaciones realizadas en ejercicios prescritos, en este caso en los ejercicios 2002 y 2003.*

*La Sala de instancia estima que no es posible tal declaración con base en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2016 (rec. 2875/2015). Esta sentencia establece que, no tratándose de la imputación de bases negativas, el precepto de la LGT de 2003 (art. 115.1 ) que extiende la posibilidad de comprobar en ejercicios prescritos otros elementos del tributo, solamente se aplica respecto de operaciones realizadas después de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria.*

*2.- El art. 115.1 referido, en su redacción inicial, bajo la rúbrica de "potestades y funciones" de comprobación e investigación, disponía que "la Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto".*

*3.- Sin embargo, interpretando el precepto, esta Sala ha admitido la procedencia de la declaración de fraude de Ley de operaciones realizadas en ejercicios prescritos antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, pero cuyos efectos hayan de producirse respecto de ejercicios no prescritos. Así, sentencias de 5 de febrero de 2015 (rec. 4075/2013), 23 de marzo de 2015 (rec. 682/2014), 26 de octubre de 2015 (rec. 3261/2014), 16 de marzo de 2016 (rec. 3162/2014) y 22 de junio de 2016 (rec. 2218/2015).*

*4.- Ante la contradicción que se advierte con la sentencia de 17 de octubre de 2016 resulta asimismo conveniente que el Tribunal Supremo se pronuncie respecto de la extensión de la potestad de comprobación que otorgaba el art.*

*115 de la LGT de 2003, precisando y concretando si alcanza o no a la posibilidad de declarar el fraude de ley por operaciones realizadas en ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la ley de 2003, cuando produzcan efectos en ejercicios no prescritos. Los hechos trascienden de este proceso y son susceptibles de seguir proyectándose sobre litigios futuros, a pesar de la reforma legislativa producida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre que afecta a los arts. 66 bis. 1 y 115.1 de la LGT."*

Aunque el supuesto de autos se refiere al fraude de ley, la cuestión afectará también a bases imponibles negativas.

### **B.2.c) LA REFORMA OPERADA POR LAS LEYES 34/2015 GENERAL TRIBUTARIA Y 27/2014 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

El Preámbulo de la **Ley 34/2015** de 21 de septiembre, de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no ofrece dudas en cuanto a su finalidad:

Señala que "La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos."

De esta manera indica "La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de

comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo".

Aclara que "Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido."

Y finaliza "Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar." A propósito de las palabras de la Exposición de Motivos, Sesma Sánchez<sup>159</sup> habla de hipocresía de la citada reforma al señalar "¿Realmente se puede invocar la seguridad jurídica cuando se legitima la comprobación retroactiva de hechos o situaciones consolidadas hace años permitiendo su recalificación fiscal?"

De esas palabras deducimos que el mandato del legislador es el siguiente:

1. Se distingue entre "derecho a comprobar y a liquidar o "distingo conceptual que existe entre aquel derecho y el derecho a liquidar", como señala el Preámbulo.

---

<sup>159</sup> **Sesma Sánchez, B.** "La reforma de la LGT en materia de prescripción tributaria: cuestiones conflictivas". *Revista Española de Derecho Financiero* 173. Enero-Marzo de 2017. Pág. 3.

2. El derecho de comprobar no tiene límite salvo" las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal", como dice aquel texto.

Como dice Sesma Sánchez<sup>160</sup>, la verdadera novedad de esta regulación es el reconocimiento explícito en la LGT de que la potestad para comprobar e investigar no prescribe, esto es, que puede ejercerse sin limitación de tiempo hacia atrás siempre que tal comprobación e investigación "resulte precisa" en relación con alguno de los derechos a que se refiere el art. 66 de la LGT que no hubieren prescrito, que normalmente vendrá referido al derecho a determinar o liquidar una deuda tributaria (art. 66.1.a) LGT). Dicho de otro modo, la Administración tributaria podrá comprobar e investigar hechos originados en ejercicios prescritos en la medida en que dicha comprobación sea necesaria para liquidar. Y, a sensu contrario, no podrá comprobar e investigar hechos pasados si no resulta necesario para liquidar una deuda tributaria "viva". La única excepción a esta comprobación e investigación ilimitada temporalmente hacia atrás se prevé con relación a la comprobación de "bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación", que prescribirá a los diez años desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases cuotas o a aplicar dichas deducciones. En estos casos, la Administración tributaria no podrá comprobar más atrás de esos diez años (ni tampoco, a mi juicio, y conviene destacar esta precisión, tampoco podrá recalificar fiscalmente las operaciones fuera de ese plazo en tales supuestos) aunque, como luego veremos, esa limitación no impide que permanezca viva la obligación de aportar las autoliquidaciones o liquidaciones, la contabilidad relativas a créditos fiscales cuya compensación o aplicación sea posible. En el caso de bases imponibles negativas, desprovistas ahora de un plazo temporal máximo de compensación en el IS, aunque sí limitadas en cuantía, ello significa mantener y conservar sine die, indefinidamente todas las autoliquidaciones o liquidaciones y contabilidad relacionadas con dichas BINs.

---

<sup>160</sup> Obra citada pág. 5.

3. Este derecho incluye, asimismo, según el Preámbulo "facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido." Ahora bien, el hecho de que la reforma hable de "bases negativas, deducciones o cuotas", implica que, en primer lugar, deban definirse estos conceptos y su delimitación puede dar lugar a controversias.
4. Transforma, como dice Huelin Martínez de Velasco<sup>161</sup>, en lo que se refiere a a la compensación de bases imponibles, cuotas o deducciones, lo que según la jurisprudencia, era una cuestión formal de distribución de la carga de la prueba, en el reconocimiento a favor de la Administración de una potestad de "calificación" susceptible de incidir en la esfera de los ciudadanos, con la limitación temporal de diez años.
5. Se asegura el derecho "del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.". Examinaremos en éste trabajo si es cierta esa afirmación.

Y todo ello cuando el citado autor se pregunta sobre la corrección dogmática de los presupuestos de los que parte el legislador y sobre las dificultades para encontrar acomodo a su opción en nuestro sistema constitucional. O que sucediera, como sugiere Salvador Montesinos Oltra<sup>162</sup>, que el propio legislador clarificara su alcance y, por qué no, acotara en el tiempo la posibilidad de comprobar, aunque estableciendo un plazo más amplio que el de prescripción del derecho a liquidar.

---

<sup>161</sup> Obra citada pág. 68.

<sup>162</sup> Martínez Oltra, S. "Sobre la posibilidad de comprobar bases, cuotas o deducciones originadas en periodos impositivos prescritos". *La Brújula* .. págs.. 69 a 72, Tribuna Fiscal, n° 249, julio 2011, CISS, Grupo Wolters Kluwer



El Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT<sup>163</sup>, en su versión de 23 de junio de 2014 sometida a información pública contenía un nuevo art. 66 bis según el cual "no prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al art. 115 de esta Ley". En sintonía con aquella previsión, en el art. 115 relativo a las potestades y funciones de comprobación e investigación, se precisa que la comprobación e investigación "se podrá realizar aun en el caso de que la misma afecte a períodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiera producido la prescripción (...) siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con alguno de los derechos a los que se refiere el art. 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito". La Exposición de Motivos del Anteproyecto justificaba esta modificación aludiendo a la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados que reclama la "no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con

---

<sup>163</sup> Con el Anteproyecto de modificación parcial de la LGT se dan significativos pasos hacia el vaciamiento del actual marco de la prescripción: "Así, el derecho a compensar o deducir créditos fiscales más allá del plazo de prescripción se ve acompañado ahora de la facultad de la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, con las mismas potestades que ejerce en relación con ejercicios no prescritos" ("A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria", Tribuna Fiscal, nº274, Sección La Opinión, Septiembre-October 2014, Editorial CISS). Asimismo, el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación parcial de la LGT, de 30 de septiembre de 2014, en su p. 8 afirma que las modificaciones que se proponen en la LGT "reconfiguran el instituto de la prescripción" y no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el "prelegislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir a toda costa que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración tributaria, bien incrementando las causas interruptivas". Más contundente todavía, si cabe, se muestra el voto particular concurrente que formula la Vocal María Concepción Sáez Rodríguez al citado Informe cuando en su p. 3 afirma que "es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas".

las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo."

Como dice González Martínez<sup>164</sup>, cuando la Exposición de Motivos se refiere a la "doctrina del Tribunal Supremo", por obvias razones temporales, no habían sido emitidas las Sentencias del Tribunal Supremo de 5, 19 y 26 de febrero y 23 de marzo de 2015<sup>165</sup>, por lo que suponemos que el prelegislador estaba haciendo referencia a la Sentencia de 14 de noviembre de 2013, RC 4303/2011 (RJ 2013, 8060) que en su Fundamento Jurídico Sexto sostiene que las facultades de comprobación que conserva la Inspección para demostrar que las bases negativas pendientes de compensación no se ajustan a la realidad, "son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos", pues "no tendría sentido el art. 23.5 de la LIS, en la redacción aquí aplicable, (...) si no se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico". Sin embargo, una lectura detenida de la Sentencia nos lleva a concluir que se trata de una consideración obiter dicta que no forma parte de la ratio decidendi del fallo.

No obstante, posteriormente las citadas sentencias de Tribunal Supremo han confirmado la motivación del Anteproyecto de modificación parcial de la LGT, convalidando de esta manera lo allí glosado, mantienen el plazo y las causas de interrupción de la prescripción. Durante la tramitación de la Ley se intentó aproximar el plazo del delito fiscal y asimilarlo a los supuestos de fraude de ley.

La Ley 34/2015 en materia de prescripción y con vigencia a partir de 12 de octubre de ese año pero de aplicación a procedimientos iniciados con

---

<sup>164</sup> González Martínez, T. Obra citada pág. 198.

<sup>165</sup> En estas sentencias, tal y como comentamos anteriormente, el Tribunal Supremo atribuye a la Administración tributaria plenas facultades para comprobar la situación jurídica del obligado tributario en relación con bases, cuotas, deducciones, valores, actos o negocios originados en periodos prescritos, con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos.

anterioridad a su entrada en vigor sobre los que no haya recaído resolución administrativa (Disposición transitoria única , apartado 2 ), introduce importantes novedades para precisar el alcance de la prescripción en el orden tributario limitando aquellas actuaciones administrativas susceptibles de prescribir (art. 66 bis LGT); al tiempo que amplía las posibilidades de regularizar situaciones tributarias a través del régimen previsto para las llamadas «obligaciones tributarias conexas» (art. 68.9 LGT). La nueva regulación de la prescripción se cierra con la redacción dada al art. 115 LGT cuando señala el alcance de las «potestades y funciones de comprobación e investigación» a cargo de los órganos de gestión (pues a ellos les corresponde también funciones de comprobación, con arreglo al art. 117 de la citada norma) e inspección tributaria. En contra, el art. 66 bis, 2, apartado segundo, que habla de inspección de carácter general y de inspección que no tenga esa consideración.

De este modo, el art. 66 bis LGT señala que la prescripción de los derechos establecidos en el art. 66 «no afectará al derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones conforme al art. 115 de esta Ley,...», lo que supone que el ejercicio de las actuaciones administrativas de comprobación e investigación tributaria no quedan sujetas a límites en el tiempo, siempre que su desarrollo se lleve a cabo en los términos establecidos en el art. 115.

Esta regla general queda excepcionada en el apartado 2 del mismo art. 66 bis LGT, para actuaciones administrativas de comprobación relativas a créditos de impuestos declarados por los obligados tributarios (bases negativas a compensar o cuotas a deducir en ejercicios futuros), que se sujetan a un plazo de prescripción de diez años contados desde el siguiente día a la finalización del plazo de presentación de las autoliquidaciones que generaron la deducción de los créditos de impuestos. Sin que esta limitación temporal de las actuaciones administrativas de comprobación afecte al deber de los interesados de aportar las autoliquidaciones o liquidaciones en que se incluyeron los créditos de impuestos, cuando sean requeridas con ocasión de la comprobación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las correspondientes compensaciones de bases y cuotas tributarias. La Ley,

presume, además, que en estos casos, el ejercicio de las actuaciones de comprobación se entiende siempre comprendido cuando se trate de la instrucción de procedimientos de inspección de alcance general, y que solo ha de especificarse el objeto de comprobación cuando se trate de procedimientos de inspección de carácter parcial.

Por su parte, el art. 115.1., apartado segundo, de la LGT tras determinar el contenido de las actuaciones de comprobación tributaria en orden a abarcar, hechos, actos, negocios, actividades, explotaciones, valores, etc., señala que podrán ser desarrolladas incluso cuando haya prescrito el derecho a liquidar de la Administración "siempre que resulte precisa" y hubieren de surtir efectos en ejercicios no prescritos, advirtiendo en el párrafo 2 que en el ejercicio de estas actuaciones se podrán realizar calificaciones jurídicas de los hechos, actos, negocios, explotaciones, etc., relativos a obligaciones ya prescritas, prescindiendo para ello de las formas jurídicas que le hubieren dado los interesados, quedando facultados en el ejercicio de esas actuaciones para aplicar, en su caso, los instrumentos previstos en la LGT para combatir el abuso de derecho, esto es, aplicando los arts. 13, 15 y 16 de su texto legal. Naturalmente, no podrá comprobar e investigar hechos probados, si ello no resulta preciso para liquidar una deuda tributaria no prescrita.

La facultad de comprobación plena de los ejercicios prescritos a que se hace referencia en la Ley no se limita a los supuestos de comprobación de bases imponibles negativas o créditos fiscales acreditados en ejercicios prescritos, sino que tiene una voluntad omnímoda<sup>166</sup>.

---

<sup>166</sup> Para R. Falcón y Tella "La imprescriptibilidad del "derecho a comprobar e investigar" (que no es un "derecho", sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima", en QF, Aranzadi, núm 20, 2014, p. 88, la modificación proyectada no supone ninguna novedad ya que para este autor la facultad de comprobar e investigar, las cantidades pendientes de comprobación o deducción, aunque provengan de ejercicios prescritos, ya está claramente reflejada en la LGT en sus arts. 70 y 106.5 y reconocida por la jurisprudencia más reciente. Para este autor la única "novedad del anteproyecto radica en que ahora pretende consagrarse la imprescriptibilidad de las potestades de comprobación e investigación, lo que resulta "poco riguroso desde un punto de vista conceptual", como advierte el informe del Consejo General del Poder Judicial. Y ello porque, si bien la norma habla del

Añadir al respecto que la disposición final 6.2 de la Ley 34/2015, dio nueva redacción al art. 26.5 de la Ley 27/2014, que dispuso a partir de 1 de enero de 2015 "transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Como señala su Exposición de Motivos, **la Ley 27/2014, de 27 de noviembre**, introduce modificaciones relevantes en la regulación de las bases imponibles negativas, que afectan tanto su régimen general en el art. 26, como a los diversos regímenes especiales. En relación con el primero, las modificaciones realizadas pueden sintetizarse en las siguientes:

— Se elimina el límite temporal a la compensación, pero se introduce otro de carácter cuantitativo cuando las bases superen el millón de euros. A partir de este importe, sólo podrán compensarse con el 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización del art. 25 y a su compensación. Se modifican también los supuestos en los que se eliminan las restricciones a la compensación, antes referidas a la aplicación del plazo y ahora a los límites cuantitativos, que no se aplicarán durante los primeros y el último año de actividad de la entidad.

— El Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social ha vuelto a introducir, con carácter retroactivo para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016 límites más importantes para las grandes empresas,

---

"derecho" a comprobar e investigar, es claro que no estamos ante derechos, sino ante potestades o funciones administrativas, como resulta claramente del art. 144 LGT (sic). Y las potestades administrativas, dado su origen legal y sobre todo su carácter genérico, no son susceptibles de prescripción sino únicamente de caducidad respecto a un supuesto concreto. La potestad sancionadora, por ejemplo, caduca si no se inicia el procedimiento en el plazo señalado en el art. 209.2 LGT. Pero si no existe un límite temporal para el ejercicio de la potestad, carece de sentido decir que la misma es "imprescriptible", porque por su propia naturaleza la falta de ejercicio de una potestad no puede implicar la prescripción de la misma."

estableciendo de nuevo los del 50 y del 25% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el art. 25 de la Ley y a su compensación. Se mantiene aplicable el segundo párrafo del apartado 1 del art. 26, que permite la compensación en todo caso de un millón de euros.

— Se reforma, por otra parte, la disposición que limitaba el aprovechamiento de las bases al producirse la transmisión de la mayoría de las acciones o participaciones de sociedades inactivas, con la introducción de una limitación absoluta a la compensación de las bases pendientes y extendiendo su ámbito de aplicación a aquellas entidades que alteren su «identidad económica», por modificar el objeto de su actividad en los términos del art. 26.

— Finalmente, se introduce un plazo de diez años para iniciar la comprobación de las bases negativas, de manera que aún transcurrido el plazo de prescripción para liquidar el período de origen, podrán ser objeto de comprobación las que se compensen o declaren como pendientes en períodos posteriores. Es decir, como dice Calvo Verger<sup>167</sup> se dispone la no prescripción del derecho de la Administración Tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación a dichos modelos fiscales con las mismas potestades que en comprobación de ejercicios no prescritos. La nueva regulación resulta, en términos generales, más favorable que la ya derogada, atendiendo a la interpretación que le había otorgado el TS en su jurisprudencia reciente, según la cual, las bases negativas podrían comprobarse en tanto que se integraran como elemento de cuantificación a una obligación no prescrita y sin límite temporal. Y ello lo fue por razones de seguridad jurídica, dado el enorme saneamiento de créditos de las empresas españolas a los que dicha Jurisprudencia era desfavorable. Tanto es así, que muchos expedientes administrativos situados fuera de ese plazo quedaron cercenados por la aplicación de la norma.

---

<sup>167</sup> **Calvo Verger, J**, *"La imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar tras la reforma tributaria"*. Instituto de Estudios Fiscales, 28 y 29 de noviembre de 2017.

En cuanto al plazo de 10 años, se trata de un plazo de tipo agravado del delito fiscal introducido por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, de modificación del Código Penal.

El párrafo segundo de dicho apartado establece: "Transcurrido dicho plazo el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resulten procedentes, así como su cuantía mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad con acreditación de su depósito en el citado plazo en el Registro Mercantil".

### **B.3. LA RETROACTIVIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION SURGIDAS DE LA LIS/2014**

Toda vez que la LIS/2014 crea una potestad administrativa específica de comprobación sobre BINs y deducciones, hasta entonces inexistente, y habida cuenta que su radio de acción se extiende a un periodo máximo de diez años a contar desde el día siguiente en que finalizó el plazo para declarar el nacimiento del derecho a compensar o a deducir, Fernández López<sup>168</sup> plantea la incógnita de si la Administración puede ejercer dicha potestad con plenitud de facultades desde la entrada en vigor de la citada Ley —lo que afectaría a ejercicios ya prescritos en ese momento a tenor del art. 66 LGT/2003 y constituiría a la vez un caso evidente de retroactividad- o si solo puede hacerlo en relación con las BINs y las deducciones surgidas a partir de la vigencia de la LIS/2014.

La disposición adicional 10a de la LIS/2014 intenta responder a este interrogante estableciendo que lo dispuesto en los arts. 26.5, 31.7, 32.8, 39.6 y 120.2 de esta Ley "resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación". Pues bien, a tenor de su disposición final 12ª, la LIS/2014 entro en vigor el día 1 de enero de 2015, con la consecuencia de que la comprobación decenal a que se refieren los preceptos citados podrá hacerse efectiva en los

---

<sup>168</sup> Obra citada págs. 127 a 131

procedimientos inspectores incoados antes de ese día en los cuales a tal fecha no se hubiese levantado acta con la correspondiente propuesta de liquidación. Como antes de la entrada en vigor de la LIS/2014 la Inspección sólo podrá comprobar e investigar como máximo los cuatro años no afectados por la prescripción del derecho a liquidar, pues ya hemos argumentado supra que las actuaciones administrativas desarrolladas al amparo del art. 106.5 LGT/2003 y del art. 25.5 TR-LIS se enmarcan en el terreno fáctico propio de la prueba y no en el ámbito de la corrección jurídica que rodea a la actividad comprobadora e investigadora, cabe colegir que en los procedimientos en fase de instrucción a 1 de enero de 2015 la Administración deberá comunicarle formalmente al obligado tributario a qué otros periodos impositivos amplía su comprobación de BINs o de deducciones si quiere acogerse a lo establecido en la citada disposición adicional 10a.

Para el autor, el principal problema que suscita esta última norma es que, sin encontrarse entre las disposiciones de derecho transitorio, podría estar regulando un caso de retroactividad material o sustantiva —no procedimental— de dudosa constitucionalidad<sup>169</sup>. En efecto, el quebranto para la seguridad jurídica del sujeto que está siendo inspeccionado a 1 de enero de 2015, y al que la Administración le comunica una ampliación objetiva y temporal de actuaciones comprobadoras al amparo de los arts. 26.5, 31.7, 32.8 y 39.6 Lis/2014, es evidente. Así, si el procedimiento inspector se inició antes de la

---

<sup>169</sup> González Martínez describe la situación creada por la disposición adicional 10ª de la LIS/2014 del siguiente modo: "De acuerdo con dicha disposición adicional, podría entenderse que el obligado tributario que a 1 de enero de 2015 esté siendo objeto de un procedimiento de comprobación en relación con un periodo impositivo en que se ha producido la compensación de una base imponible y no le haya sido todavía notificada la propuesta de liquidación, deberá no solo cumplir con la carga de exhibir la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales cualquiera que fuese el periodo impositivo del que proceda la base imponible negativa que pretende compensarse, sino que además la Administración Tributaria podrá valorar la corrección jurídica de las bases imponibles generadas más allá del plazo general de prescripción de 4 años —que regía cuando se inició el procedimiento—, con el límite de 10 años desde el fin del plazo para declarar las bases imponibles negativas que han sido objeto de compensación". "La potestad comprobadora de la administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos "prescritos" a la luz de la Ley 27/2014: problemas de derecho transitorio". Quincena Fiscal, nº 12, 2015, pág. 14.



promulgación de esta Ley (28 de noviembre de 2014) el contribuyente no podía saber que la Inspección quedaría habilitada para comprobar e investigar con plenitud de facultades jurídicas las BINs o las deducciones surgidas diez años antes, ya que —al margen de una posible comprobación e investigación sobre ejercicios no prescritos- el art. 106.5 LGT/2003 y el art. 25.5 TRLIS solo permitían a la Administración realizar sobre periodos impositivos prescritos una mera comprobación formal o de contraste entre la compensación aplicada o pendiente de aplicación y la cuantía de la BIN originada en su momento a la vista de las pruebas aportadas por el obligado tributario, todo ello sin perjuicio de la criticable jurisprudencia creada por el Tribunal Supremo primero en sus Sentencias de 6 de noviembre, 14 de noviembre y 9 de diciembre de 2013, y más tarde en sus Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 y 23 de marzo de 2015.

Afirma aquél, y nosotros compartimos su opinión, que no estamos pues en presencia de una retroactividad de normas objetivas o procedimentales, permitida en principio por el ordenamiento jurídico, sino ante una aplicación retroactiva de normas de naturaleza sustantiva, ya que afectan al contenido mismo de una potestad administrativa nueva que incide sobre los elementos configuradores del derecho a compensar o a deducir, potestad que a la postre conlleva un agravamiento de la posición jurídica del obligado tributario. Es más, los mencionados preceptos de la LIS/2014 le imponen un medio de prueba adicional al sujeto pasivo, inexistente hasta la promulgación de esta Ley, como condición necesaria para justificar el correcto ejercicio de su derecho a compensar o a deducir, a saber, la acreditación del depósito de la contabilidad en el Registro Mercantil, y ello potencia la regla excepcional de prueba tasada en detrimento del principio general de libertad de prueba que rige para dicho sujeto en el curso del procedimiento inspector. En otras palabras, también por esta vía se está restringiendo el ejercicio de derechos y libertades al contribuyente que, iniciándosele un procedimiento antes del 28 de noviembre de 2014 y estando incurso en él a 1 de enero de 2015, se ve abocado a una ampliación de actuaciones comprobadoras al amparo de la citada disposición adicional 10a.

Por consiguiente, la disposición adicional 10a LIS/2014 anuda la aplicación de las normas nuevas a situaciones jurídicas nacidas antes de su entrada en vigor, con el agravante de que tales situaciones habían causado firmeza cuando las BINs se generaron y la compensación de saldos negativos se produjo en ejercicios prescritos a la luz del art. 66 LGT/2003. Es decir, tratándose de procedimientos de comprobación e investigación iniciados antes del 28 de noviembre de 2014 en los que no se haya formalizado propuesta de liquidación a 1 de enero de 2015 (computándose entre ambas fechas la *vacatio legis* de la LIS/2014), se está en presencia de una retroactividad absoluta o de grado máximo atentatoria contra el principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE y, por ende, proscrita por la doctrina del Tribunal Constitucional, como señala Fernández de Frutos<sup>170</sup>, quien sólo salva la constitucionalidad de tales normas retroactivas plenas (retroactividad auténtica) cuando concurren sólidas y cualificadas exigencias dirigidas a preservar el bien común o el interés general [STC 116/2009, de 18 de mayo (RTC 2009/116), y STC 176/2011, de 8 de noviembre (RTC 2011/176)], las cuales no se aprecian en el caso analizado. Más concretamente, a nuestro modo de ver, la norma retroactiva que nos ocupa colisiona con la confianza legítima depositada por el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en la regulación material de la prescripción tributaria que estaba vigente al tiempo de notificársele la iniciación de un procedimiento inspector, en el que no se ha formulado propuesta de liquidación a día 1 de enero de 2015. Es decir, está en juego la vertiente subjetiva del principio de seguridad jurídica con la que se intenta proteger la confianza de los obligados tributarios frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles<sup>171</sup>. El efecto de arrastre de la norma nueva hacia situaciones pasadas ya consumadas o consolidadas por la prescripción cuatrienal del art. 66 LGT/2003 es doble: primero, por el resultado retrospectivo alcanzado por la propia disposición retroactiva (disp.adic. 10a 1 LIS/2014) y, segundo, porque esa disposición alude a otros preceptos (arts. 26.5, 31.7, 32.8

<sup>170</sup>Fernández de Frutos, M. "Los límites constitucionales a la retroactividad de las normas jurídicas. Especial referencia a la retroactividad de las normas tributarias". *Revista Jurídica de Catalunya*. Núm. 2, 2010. Págs 459,464,466 y 467.

<sup>171</sup>Díaz Rubio, P. "El principio de confianza legítima en materia tributaria". Valencia. Tirant lo Blanch 2014. Págs 172-176.

y 39.6 LIS/2014) que amplían hacia el pasado de cuatro a diez años los periodos impositivos en los que la Administración puede desplegar su potestad de comprobación e investigación sobre BINs y sobre determinadas deducciones.

Al mismo tiempo, se aprecia una incompatibilidad entre la disposición adicional 10a y la disposición final 12ª LIS/2014, ya que esta última establece que la Ley nueva será de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015, lo cual es de todo punto lógico, pues ello permitiría aplicar la nueva potestad de comprobación tributaria de alcance decenal solo a las BINs y a las deducciones generadas en los periodos impositivos iniciados a partir de esa fecha, evitando así cualquier atisbo de retroactividad contraria a la Carta Magna. Llegar a otra conclusión conduciría al resultado absurdo e inadmisibles de consentir una transgresión de la confianza legítima de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en la normativa tributaria vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 -o al menos en la conocida hasta la promulgación de la LIS/2014-, particularmente de la regulación contenida tanto en los arts. 70.3 y 106.5 LGT/2003 como en el art. 25.5 TRLIS. Por otra parte, la previsibilidad de la norma nueva como posible argumento para salvar la constitucionalidad de la mencionada disposición adicional 10ª LIS/2014 tampoco encontraría amparo en la Jurisprudencia creada por las SSTs de 6 de noviembre, 14 de noviembre y 9 de diciembre de 2013 -de las cuales la más proclive a actuar con fines de previsión normativa sería la segunda de ellas por ser la que de modo claro le reconoce a la Administración facultades de comprobación «que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos»-, pues frente a estos pronunciamientos del Alto Tribunal recuérdese que en otro posterior más próximo a la aprobación de la LIS/2014, la STS de 4 de julio de 2014, el mismo órgano jurisdiccional rechazó de plano que la Inspección pudiese determinar la conformidad a Derecho de operaciones realizadas en ejercicios prescritos. Por su parte, las SSTs de 5 y 26 de febrero de 2015 y de 23 de marzo de 2015, en las que el Alto Tribunal da un giro importante a su doctrina, son posteriores a la entrada en vigor de la LIS/2014, por lo que tampoco sirvieron para crear en el obligado tributario el clima de confianza o certidumbre suficiente que le permitiese prever lo que finalmente estableció su disposición adicional 10a. En

otras palabras, la ambigua y cambiante doctrina del Tribunal Supremo previa a la promulgación de la LIS/2014 en modo alguno inducía a pensar o prever los cambios normativos acometidos por sus arts. 26.5,31.7,32.8 y 39.6 y menos todavía que estos pudiesen ser aplicados con carácter retroactivo.

En conclusión, desde nuestro punto de vista, o se hace prevalecer el sentido lógico de la disposición final 12ª (la norma nueva se aplica "a los periodos impositivos» que se inicien a partir del 1de enero de 2015) sobre la literalidad de la disposición adicional 10a LIS/2014 o, en caso contrario y como alternativa, consideramos que esta última es un claro ejemplo de retroactividad auténtica o de grado máximo, como tal contraria al principio constitucional de seguridad jurídica por vulnerar la confianza legítima en el ordenamiento de aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que, habiéndoseles incoado un procedimiento de comprobación e investigación antes del 28 de noviembre de 2014, estuviesen pendientes de una propuesta de liquidación a 1 de enero de 2015.

### **C. DELIMITACIÓN POSITIVA**

#### **a) Examen de antecedentes en poder de la Administración.**

Este apartado afecta indudablemente a los antecedentes que deber aportar el obligado tributario a la Administración a efectos de acreditar las bases imponibles en cuestión.

Y claro, ello conecta con las obligaciones formales definidas en el art. 29.1 de la LGT.

*"Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros."*

Este precepto debe relacionarse con el art. 70.1 de la mencionada norma, referido a la prescripción de las obligaciones formales que dispone *"salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas"*.

Esta norma extiende los efectos de la prescripción de la obligación tributaria principal a las obligaciones formales, en la medida en que tales obligaciones se justifican en función de la existencia, actual o eventual, de una obligación tributaria principal.

El art. 26.5 de la Ley 27/2014, que introdujo una ampliación del plazo de 10 años, hace referencia también a las obligaciones formales de quienes compensen bases imponibles negativas, señalando que *"transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil."*

Como dice Blasco Delgado<sup>172</sup>, por fin se concreta y además simplifica la documentación que deberá conservarse indefinidamente, relativa a periodos prescritos, ya que conforme a la nueva regulación de compensación de bases imponibles negativas ésta deberá realizarse ahora sin límite temporal.

Por su parte, la reforma de la LGT en virtud del art. único 21 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha suprimido el apartado 5 del art. 106, en relación con las partidas compensables (bases, deducciones o cuotas) que tuvieran su origen en ejercicios prescritos, y en concreto el requisito de que "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."

Como dice Sesma Sánchez<sup>173</sup> "la prueba de las bases negativas y, en general, de los créditos fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades generados en ejercicios prescritos había sido igualmente fuente de conflictos jurisprudenciales, especialmente con relación a dos cuestiones: en primer lugar, la interpretación de qué debía entenderse por acreditar "la procedencia" en el sentido de si iba más allá de la mera constatación de su realidad o implicaba también la adecuada calificación del crédito fiscal. Y en segundo

---

<sup>172</sup> Blasco Delgado, C. *"Estudios sobre la Reforma de la Ley General Tributaria. La nueva configuración de la prescripción y el derecho a comprobar e investigar"*. Págs. 85 y 86

<sup>173</sup> Obra citada pág. 38.

lugar, si la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones, de la contabilidad y de esos "soportes documentales" —concepto también controvertido- eximía al obligado tributario de cualquier otra obligación de colaboración adicional o permitía a la Administración comprobar más allá de estos documentos. Mientras que la Administración tributaria sostenía que la aportación no le privaba de la posibilidad de comprobar más allá, utilizando otros medios de prueba, los tribunales consideraban —con ciertas dudas- que si el obligado tributario había aportado toda la documentación requerida por la normativa en vigor, se trasladaba la carga de la prueba a la Administración tributaria desvirtuar lo que podía deducirse de dicha documentación si bien, podía efectivamente, aquélla practicar más comprobaciones.

La reforma suprime este inciso final del art. 106.5 LGT y, en su lugar, establece en dos preceptos diferenciados la obligación formal de acreditar datos de ejercicios prescritos. Por un lado, en el art. 70.3 LGT, con carácter general y amplio, se señala 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 y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el art. 66 bis. 2 y 3 de esta Ley"*.

Existen multitud de supuestos, como señala González Martínez<sup>174</sup>, en los que dicho precepto puede ser aplicable, que menciona al respecto:

**Generación de bases imponibles negativas en un ejercicio que se arrastran a ejercicios posteriores.**

**Generación de saldos del IVA que se compensan en posteriores ejercicios.**

**Generación y acreditación de una deducción en un ejercicio cuya aplicación se traslada a ejercicios posteriores por insuficiencia de cuota. Valor de adquisición de un elemento del inmovilizado material que se amortiza en años sucesivos, el cual tendrá relevancia tanto para la liquidación del periodo en que se adquiere el elemento como para la**

---

<sup>174</sup> González Martínez, Obra citada pág. 43.

**liquidación de los ejercicios posteriores en que se va amortizando el elemento.**

**Valor de adquisición de un elemento patrimonial que se transmite, tendrá relevancia tanto para el ejercicio en que se adquiere como en el ejercicio de su transmisión, a efectos de calcular la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial.**

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

**Dicha previsión significa que el límite temporal de la obligación formal de justificar, esto es, probar o acreditar hechos ocurridos en ejercicios prescritos corre paralelo al plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria (4 años, con carácter general, salvo interrupciones) y 10 años para la comprobación de créditos fiscales según el nuevo art. 66. Bis LGT. Aunque la obligación de justificar es independiente de la obligación de conservar esa documentación justificativa, interesa destacar que aquélla se limita al plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mientras que ésta, bien por razón de la normativa específica o bien en otras disposiciones normativas, tributarias o no, puede tener un plazo mayor.**

**Por otro lado, el apartado 2 del referido art. 70 establece, como hemos visto, *"A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los párrafos d),e) y 0 del apartado 2 del art. 29 de esta Ley, deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este fuere superior."***

**Y claro, si existe interrupción de los plazos de prescripción, se puede demorar aún más la obligación de conservación, de la que, como es obvio, depende la obligación de justificar los datos procedentes de ejercicios prescritos.**

**Pero, a su vez, el art. 66 bis. 3 de la LGT establece una norma particular, al declarar *"Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa,***

*la limitación temporal del derecho a comprobar los créditos fiscales de diez años no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado."*

**Y si dicho apartado establece la salvedad de lo que establezca la normativa propia de cada tributo, habrá que interpretar que si existe esa regulación específica habrá que estar a lo previsto en la misma. Es lo que sucede, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades con relación a la acreditación de las bases imponibles negativas y deducciones donde se prevé (arts. 26.5,31.7,32.8 y 39.6 LIS) que la misma deberá realizarse "mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil". Existe, por tanto, un régimen diferenciado de acreditación según se trate de bases imponibles negativas y de deducciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades donde además de las autoliquidaciones o liquidaciones y la contabilidad hay que acreditar el depósito en el Registro Mercantil y, otro diferente, para otros "créditos fiscales" originados en el ámbito de otros impuestos (especialmente IRPF, IVA) donde resultaría suficiente la aportación de las autoliquidaciones o liquidaciones y la contabilidad, en su caso. En ninguno de estos dos supuestos se exige, como hacía la normativa anterior, otro tipo de "soportes documentales", expresión que había sido interpretada casi abusivamente, a su conveniencia, por parte de la Administración tributaria al admitir en unos casos sólo facturas como medio justificativo y en otros no.**

**Véase sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 2014, recurso 149/11 (JUR 2014/87174).**

**En lo que respecta a la obligación de aportar o acreditar datos prescritos mediante liquidaciones o autoliquidaciones, compartimos la opinión de Sesma Sánchez<sup>175</sup> cuando afirma que no tiene ninguna lógica desde el momento en que la Administración ya dispone de ellas, porque las ha dictado y notificado o porque el obligado tributario las ha presentado y ya obran en poder de la**

---

<sup>175</sup> Obra citada pág. 40.



Administración. De ahí que, frente a la obligación impuesta al obligado tributario de aportarlas (art. 70.3 y 66 bis. 3 LGT), cabría esgrimir su derecho a no hacerlo en aplicación de los arts. 34.1 h) y 99 de la LGT que le permiten rehusar la presentación de documentos que ya hubieran sido presentados por ellos mismos y la Administración dispone de ellos. En el mismo sentido Caamaño Anido<sup>176</sup>.

Tampoco tendrá, *ad futurum*, mucho sentido la obligación de aportar la contabilidad para un amplio censo de contribuyentes una vez generalizado el sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) que permitirá a la Administración conocer en tiempo real los datos de facturación y acceder a los libros registro a través de su propia sede electrónica.

#### **b) Examen de datos presentados o requeridos al efecto.**

La interpretación conjunta de los arts. 10.1 y 26 de la LIS nos lleva a la conclusión de que la cuantía de la base imponible negativa a aplicar en la compensación de un determinado periodo impositivo no puede sobrepasar el importe de la renta positiva determinada para el mismo.

En efecto, el art. 10.1 de la LIS establece que la base imponible del periodo impositivo es el importe de la renta obtenida en el mismo minorado por la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores. Así mismo, el art. 26.1 de la LIS establece que las bases imponibles negativas pueden ser compensadas con el importe de la renta positiva determinada para cada uno de los periodos impositivos siguientes. Por lo tanto, de ambos preceptos se deduce que la cuantía de la base imponible negativa compensable en un determinado periodo impositivo no puede sobrepasar el importe de la renta positiva determinada para el mismo.

Por otra parte, el art. 26.1 de la LIS establece que *"las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán compensarse ..."*

El precepto establece, claramente, que no será compensable la base imponible negativa correspondiente a periodos impositivos en los que el contribuyente no presentó liquidación ni fue objeto de comprobación. En estos

---

<sup>176</sup> Caamaño Anido, M.A. *"Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos"*, nº 380, 2014. Págs. 65-80.

casos no tendrá derecho a la compensación de ninguna base imponible negativa.

Por tanto, la magnitud compensable será:

. La autoliquidada por el contribuyente si no medió comprobación, o mediando fue confirmada. A esta cuestión ya nos hemos referido. En definitiva, el sujeto pasivo deberá conservar las pruebas que acrediten el derecho a la compensación de bases imponibles negativas mientras no haya prescrito la acción del último periodo en el que se han compensado tales bases imponibles negativas.

. La liquidada por la Administración tributaria, normalmente como consecuencia de un procedimiento de comprobación, haya o no mediado autoliquidación.

En este caso, la Inspección no podrá entrar a comprobar la veracidad de la cuantía de la base imponible negativa, esto es, a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación del periodo impositivo en el que se generaron dichas pérdidas, aunque procede de un ejercicio prescrito, pero sí puede comprobar la realidad de la existencia de tales bases negativas mediante el examen del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias y declaraciones correspondientes al ejercicio en que se generaron aquellas bases imponibles negativas que se compensan en el periodo impositivo objeto de comprobación, así como aquellas otras declaraciones posteriores para que pueda determinarse la procedencia de la compensación y la cuantía de la misma.

Así, la comprobación de la declaración del IS correspondiente al periodo impositivo no prescrito en el que se compensan bases imponibles negativas, podrá alcanzar a la cuantía de la base imponible negativa compensada con independencia de que la misma proceda de un periodo prescrito ya que la prescripción solamente alcanza a la determinación de la deuda tributaria, mediante la oportuna liquidación de dicho periodo, pero no del que es objeto de comprobación. Es decir, podrá comprobarse la realidad de aquellas bases

imponibles negativas, e, incluso, modificarse a los efectos de practicar la liquidación del periodo impositivo en el que se han compensado si de la comprobación realizada por la Administración tributaria y de las pruebas acreditadas por el sujeto pasivo, resulta que no hay derecho a compensación de todo o parte del importe de las bases imponibles negativas, sin que de aquella comprobación administrativa pueda revisarse el importe de las bases negativas liquidadas por el sujeto pasivo, ya que, al proceder de un periodo prescrito, la Administración tributaria no puede hacer una liquidación de ese periodo para determinar la deuda tributaria y, por tanto, la base imponible del mismo.

Si la Administración tributaria no ha comprobado el periodo impositivo en el que se han generado las bases imponibles negativas, practicando la correspondiente liquidación definitiva, tiene pleno sentido la carga impuesta al sujeto pasivo en lo que se refiere a la exhibición de la contabilidad, de manera que la Administración tributaria pueda verificar si la contabilidad se ha llevado correctamente, es decir, si se cumplen los requisitos exigidos en la normativa mercantil en materia contable, aun cuando ello no suponga una comprobación de los hechos y operaciones registrados en la contabilidad. De este modo, si de tal verificación resultan anomalías sustanciales en la contabilidad, ello puede suponer rechazar la compensación practicada por el sujeto pasivo, por cuanto que de las pruebas que debe aportar el mismo parece desprenderse que se exige que pueda verificarse fehacientemente el cumplimiento de la llevanza de la contabilidad, y por tanto, que el resultado contable se presume que ha sido obtenido de forma correcta, así como la base imponible al tomar como referencia dicho resultado contable.

### **c) Requerimientos a terceros**

López Martínez<sup>177</sup> indica que los deberes de colaboración pueden definirse como aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de

---

<sup>177</sup> López Martínez, G. "*Los deberes de información tributaria*". IEF Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 210 y ss.

la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un criterio fiscal, exponente del interés colectivo general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que vienen impuestos a los administrados, para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionador.

Para nosotros, la prescripción de la obligación tributaria implica que no se puedan exigir las obligaciones de colaboración con terceros, pues estas obligaciones dependen claramente de la obligación tributaria principal,<sup>178</sup> de manera que prescrita aquélla, éstas también lo están.

Y es que el deber general de colaboración de terceros recogido en el art. 93 de la LGT se refiere únicamente a datos, antecedentes o justificantes con trascendencia tributaria de manera que los mismos dejan de tener trascendencia al haber prescrito la obligación a que se refieren.

---

<sup>178</sup> Otros autores entre los que se encuentra Agulló Avilés, A. "Algunas cuestiones polémicas del procedimiento inspector: un análisis jurisprudencial (I)", en QF, núm. 21, 1994, pág. 15, son de la opinión de que "El deber de informar de terceras personas es imprescriptible. En efecto, nada dice sobre el particular el art. 64 de la LGT, que acota el objeto de la prescripción extintiva al derecho de la Administración en orden a determinar y exigir el pago de la deuda tributaria". En este sentido se ha manifestado Checa González, C. "Reclamaciones y recursos tributarios". Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 363, cuando nos dice que "esta obligación de facilitar información de los terceros relacionados con las personas o las entidades a las que se solicita información por parte de la Administración tributaria no está afectada por la prescripción". En el mismo sentido al de estos autores, la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 1999 (JT 1999,1804) que, refiriéndose al art. 111 de la LGT de 1963 indica que el tercero queda fuera de la relación tributaria entre Administración y sujeto pasivo y la sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de octubre de 1996 (JT1996,1459) que precisaba que el art. 64 de la LGT solo era aplicable a los sujetos pasivos.

Y como dice González Martínez<sup>179</sup>, en ese caso la Administración no está habilitada para efectuar el requerimiento, sin que el carácter de tercero le impida alegar la prescripción.

A ese respecto el Consejo de Estado en su Dictamen sobre el Anteproyecto de LGT afirmó, en relación con los efectos de la prescripción en las obligaciones formales, que las previsiones del Anteproyecto "introducen un elemento de clara inseguridad jurídica para los terceros, manteniendo abierto el derecho de la Administración a solicitarles los documentos referidos en el art. 29.2 durante todo el plazo de prescripción de la obligación. Y es que dichos terceros no tienen por qué tener conocimiento de la marcha de ese periodo de prescripción. En consecuencia, sería preferible establecer un plazo general de caducidad para las obligaciones formales de estos terceros, no afectado por las eventuales interrupciones que pudiera sufrir la obligación tributaria principal. Dicho plazo podría fijarse, por ejemplo, en 4 años, sin perjuicio de la fijación de otro superior por la ley aplicable (por ejemplo, el plazo de 6 años que establece el art. 30.1 del Código de Comercio para los documentos mercantiles)."

Por eso no tiene nada de extraño que se defienda por la doctrina que la potestad de comprobación debe estar sometida a un plazo más breve, pues podría darse la paradoja de que pudiera estar prescrita la obligación tributaria principal y no lo estaba todavía la obligación de informar de terceros.

Así, Falcón y Tella<sup>180</sup> afirma "respecto al deber de colaboración de terceros parece excesivo mantener abierta la posibilidad de la Administración de solicitar datos con trascendencia tributaria a terceros durante todo el plazo de prescripción, ya que normalmente el tercero desconocerá eventuales interrupciones de la prescripción. Por tanto, aunque la Ley no lo diga expresamente parece preferible entender que los deberes de información de terceros caducan a los cuatro años, sin que se vean afectados por la interrupción de la prescripción de la obligación principal."

---

<sup>179</sup> Obra citada pág. 67

<sup>180</sup> Falcón y Tella, R. "Prescripción de tributos y sanciones" en REDF n° 98, 1998. Págs. 2003 y 2004.

Otra solución posible sería la de establecer algún criterio limitativo. Como apunta Hurtado González "el único método objetivo que existe es el establecido en las normas mercantiles y tributarias en virtud de las cuales los contribuyentes no están obligados a conservar la información más allá de un determinado tiempo (...). Lógicamente no se puede obligar a facilitar información que no se conserva por no estar obligado a ello<sup>181</sup>.

**El art. 70.2 de la LGT ha ofrecido la solución siguiente:** *"A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en las letras d), e) y 0 del apartado 2 del art. 29 de esta Ley deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este último fuese superior"*.

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

La solución ofrecida por la LGT no la consideramos acertada, ya que debiera en todo caso negarse el efecto interruptivo de la prescripción del deber de colaboración a los actos con virtualidad interruptiva de la prescripción de la obligación principal. En definitiva se trataría de aplicar el régimen general de la

---

<sup>181</sup> **Hurtado González, J.F.**, *"El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre tercero"*, **Lex Nova, Valladolid, 2001**, pág. 263. Aplica la limitación temporal de conservación de documentos impuesta por la normativa mercantil a los efectos de la obtención de información la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de octubre de 1996 (JT1996, 1459).

interrupción de la prescripción que exige que tales actos con efectos interruptivos sean conocidos fehacientemente por las personas a las que tal efecto pueda afectar, todo ello conforme al art. 68.1.a) de la LGT.

Consideramos, como reseña acertadamente González Martínez<sup>182</sup>, más respetuoso con el principio de seguridad jurídica y, de proporcionalidad el establecimiento de un plazo de caducidad respecto al ejercicio de las potestades administrativas de obtención de información de terceros, dadas las posibilidades de interrupción de la prescripción de la obligación tributaria principal que podrían convertir las obligaciones de colaboración de terceros en ilimitadas en el tiempo.

#### d) **Los efectos preclusivos**

Siguiendo a Cordero González<sup>183</sup>, distinguimos en este apartado dichos efectos en relación con las comprobaciones denominadas por la autora "intermedias".

Respecto de los intermedias, la ley omite toda referencia a los efectos preclusivos de las comprobaciones que aun teniendo un único periodo, incorporan elementos con relevancia en periodos posteriores.

Aquella cita un supuesto paradigmático que conviene citar para sobre todo observar los criterios de la Administración. Nos referimos a la sentencia de 11 de mayo de 2015 del TSJ de Castilla y León, recurso 171/2012, JT2015,914, FJ 2º, relativa a Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, en la que se discutía el valor y el método de amortización utilizado respecto de un edificio convertido en hotel, adquirido en los años sesenta y objeto de una comprobación inspectora en años anteriores.

Reproducimos dicha sentencia y fundamentos parcialmente, recogiendo, respectivamente, las alegaciones de la entidad recurrente, los contenidos en la

---

<sup>182</sup> Obra citada pág. 70.

<sup>183</sup> Cordero González, E.M. *"El derecho a comprobar e investigar bases imponibles negativas ..."*, Págs.. 19 y ss.

liquidación administrativa y los razonamientos de la sentencia referidos a la imposibilidad de la nueva comprobación

"La recurrente alega en primer lugar que el método de amortización llevado a cabo y el valor del activo declarado por la mercantil PROESA ya había sido objeto de comprobación durante los ejercicios 1989 a 1992, aportándose toda la documentación que le fue requerida, incluidos los diferentes apuntes de amortización, sin que se apreciaran "anomalías sustanciales" en la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales y registros auxiliares (Diligencia de Inspección de los tributos de 28 de febrero de 1995), por lo que es evidente que la Administración consideró probado el valor de los elementos del inmovilizado y, entre ellos, los del "Edificio Hotel" y, por ende, su amortización, no pudiendo la Administración en un ejercicio posterior ir contra sus propios actos respecto a lo establecido en la comprobación de un ejercicio anterior, vulnerando así la seguridad jurídica del contribuyente con clara indefensión por cuanto si se bendice su proceder en una comprobación administrativa no puede esperarse que éste sea cuestionado después, penalizándose su buena fe en la siguiente comprobación no muy lejana en el tiempo.

Frente a ello el Acuerdo de liquidación señala que "el hecho de que en un determinado momento se hayan realizado actuaciones inspectoras respecto a la entidad, no indica, por el mero hecho de que un determinado elemento de la obligación tributaria no se haya regularizado, que la forma de actuar de la entidad pueda considerarse como "santificada" indefinidamente, sobre todo si en el curso de un procedimiento posterior se comprueba claramente que el proceder de la entidad no es conforme con la norma", añadiendo que "En otras palabras, el hecho de que tras una comprobación inspectora no se haya regularizado una determinada contingencia fiscal (en este caso el excesivo importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas) no significa que éstas se hayan calificado por la Inspección como correctas y ajustadas a derecho, pues bien pudiera ser que el actuario instructor no se hubiera detenido en el examen de ese determinado gasto. Pero es más, y es que aunque el actuario se hubiera manifestado de forma expresa la corrección de esa partida



(manifestación que, recordemos, no se efectuó en las actas de los periodos 1989 a 1992 antes aludidas), si ahora se demuestra y fundamenta que esa calificación resultó errónea, nada impide que la misma Administración Tributaria cambie (como es su deber) de criterio, rectificando el erróneo inicial, pues lo contrario le exigiría perpetuarse en el error, bastante perjuicio se le habrá irrogado a la Administración por el hecho de no regularizarlo en aquella inicial declaración y no poder corregirlo por el resto de año ya prescritos.

Habida cuenta la justificación contenida en el propio Acuerdo de liquidación impugnado sobre que "pudiera ser que el actuario instructor no se hubiera detenido en el examen de ese determinado gasto" -lo que el TEAR reconoce señalando que "las actuaciones efectuadas entre los años 1994 y 1995 en relación a los ejercicios 1989 a 1992, no entran a valorar la cuestión de la correcta contabilización del precio de adquisición del inmueble de referencia"-, y que "si ahora se demuestra y fundamenta que esa calificación resultó errónea, nada impide que la Administración tributaria cambie de criterio, rectificando el erróneo inicial", adquiere singular relevancia la doctrina del Tribunal Supremo expuesta acerca de que "haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art. 9.3 ) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos", consideraciones que conllevan la estimación de este primer motivo de impugnación."

La tesis mantenida por la Administración ha sido rechazada por el Alto Tribunal en dos sentencias, la de 6 de marzo de 2014, RC 2171/2012 (RJ 2014/1193) y la de 8 de junio de 2015, RC 1307/2014 (RJ 2015/2511). La primera, con fundamento en el principio de confianza legítima, rechaza que tras el desarrollo

de operaciones inspectoras de conformidad (ejercicios 1997-1998) se pueda considerar después (ejercicios 2001-2005) como realizada en fraude de ley una operación aceptada implícitamente por la Administración. Según su Fundamento de Derecho Quinto, las liquidaciones de años anteriores "comportaban reconocimiento de derechos a la recurrente, que se ven perjudicados cuando años después los mismos actos sobre los que se produjo una actuación inspectora de conformidad, son objeto de declaración de fraude de ley", sin que la sustantividad propia de este expediente sea relevante a estos efectos. A lo anteriormente expuesto, no se puede oponer que la declaración de fraude de ley se hace sin perjuicio de la prescripción y que las liquidaciones se giran solo por los ejercicios 2001 a 2005, en clara infracción de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima.

En el mismo sentido, la Sentencia del TS de 8 de junio de 2015, RC 1307/2014, FJ 9º considera inadmisibles "en nuestro sistema jurídico que, comprobado un ejercicio tributario en el que se aplica un beneficio fiscal por la reinversión de las ganancias extraordinarias obtenidas mediante la transmisión de determinados bienes, después en ejercicios sucesivos se niegue la ventaja a las generadas por la enajenación de bienes de la misma naturaleza y ubicación, hurtándoles una condición (la de inmovilizado material) que la propia Administración asumió al comprobar regularizaciones de balances previos". En nuestra opinión, esta doctrina es plenamente aplicable en el nuevo contexto normativo, a pesar de que la LGT no la haya incorporado de forma expresa.

#### **d.1) Efectos preclusivos de las comprobaciones previas**

En relación con los créditos fiscales será de aplicación también la jurisprudencia antes aludida sobre los efectos preclusivos de las comprobaciones previas, que habrán de afectar no solo a las relativas al periodo en que se originaron las **BINs** o el exceso de cuotas o deducciones, sino también a las de aquellos posteriores en cuya autoliquidación se reflejan como pendientes de compensación. Tales efectos habían sido rechazadas por el TEAC en Resolución de 21 de abril de 2013, que confirma la posibilidad de comprobar los excesos de deducciones compensadas en 2007 y procedentes

de 2001, a pesar de haberse efectuado previamente una inspección de carácter general de los ejercicios 2002 y 2003 en la se habían reflejado como pendientes de compensación, y que había finalizado con un acta de comprobado y conforme. El TEAC afirma que de ella no puede extraerse una validación expresa de tales cantidades, al no haber sido comprobables de "forma efectiva", confirmando las afirmaciones de la inspección al considerar que en la comprobación de 2007 "no puede hablarse ni de cambio de criterio y/o de interpretación que, en cualquier caso podría ser perfectamente válido, sino de una ausencia de comprobación específica en relación a esta deducción."

Sin embargo y como pone de relieve Cordero González<sup>184</sup>, ha cambiado la situación con la nueva regulación que, si bien vía enmienda, ha incorporado una previsión expresa al art. 66 bis de la LGT, señalando que "En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el art. 148 de esta ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación". A nuestro modo de ver, este último inciso debe considerarse referido a las comprobaciones de carácter parcial, pues en los de alcance general, la comprobación de estos elementos habrá de entenderse incluida en todo caso.

## **2. LA POSIBILIDAD DE REVISAR EN INSPECCIÓN LO COMPROBADO EN SEDE DE GESTIÓN.**

---

<sup>184</sup> Cordero González, E.M. "El derecho a comprobar e investigar ...", Pág. 33.

Es obligado traer a colación, respecto de esta cuestión, la doctrina jurisprudencial, cabalmente aplicable al caso que nos ocupa, recaída sobre lo que se ha venido en denominar efecto preclusivo de las comprobaciones limitadas a que se refiere el art. 140.1 de la LGT , que establece que **"1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución "**, señalando el art. 139.2 que **" 2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:**

- a) *Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.*
- b) *Especificación de las actuaciones concretas realizadas.*
- c) *Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.*
- d) *Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada".*

En relación con esta cuestión, como pone de relieve aquella sentencia del TSJ de Castilla y León, la STSJ de Galicia de 27 de julio de 2010 (JUR 2010, 328023) , recurso 16090/2008 , señala que « Ante todo, es preciso destacar que en los arts. 136 y siguientes LGT no se regula el procedimiento de comprobación limitada un alcance diferente según se tramite por los órganos de gestión o de inspección. Añadidamente, es de hacer notar que el art. 140.1 LGT se refiere expresamente al objeto comprobado a que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior; es decir, la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.

Como el elemento temporal de la comprobación no es diferente, el elemento de referencia es la obligación tributaria o alguno de sus elementos lo que reconduce el debate a los arts. 19 y 20 y siguientes LGT . Se da la circunstancia de que en el presente caso, los nuevos hechos o circunstancias son justamente los mismos comprobados por la oficina de gestión, si bien con un alcance diferente, que se ampara en las facultades más amplias que competen a los órganos de inspección en relación con los órganos de gestión, al ser preciso el examen detallado de la contabilidad de la empresa. Tal

**argumento no se puede compartir porque, aunque se defendiera la actividad inspectora como distinta al procedimiento de comprobación limitada seguido y, por ello, ajustada a otro procedimiento diferente, siempre sería exigible la presencia de aquellos "hechos nuevos o circunstancias" que, asimismo, deberían resultar de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas por el órgano de gestión, convenientemente puestas de manifiesto."**

**La Resolución del TEAC de 16 de abril de 2009 , en relación con cuanto se viene exponiendo, destaca que «no hay en la redacción de la LGT base para afirmar, como argumenta la Inspección, la existencia de dos procedimientos de comprobación limitados distintos, a saber, el practicado por los Órganos de Gestión Tributaria y el practicado por los Órganos de Inspección; ni tampoco que exista una prevalencia orgánica a efectos de las liquidaciones dictadas, que permitiera a la Inspección dictar liquidaciones que modifiquen las ya dictadas por la Dependencia de Gestión Tributaria basándose, como hace en este caso la Inspección, en que la Inspección tienen mayores competencias que Gestión Tributaria, puesto que el procedimiento limitado es un tipo de procedimiento único -regulado dentro de la Sección dedicada a los Procedimientos de Gestión tributaria- por lo que, de los términos de la Ley, no cabe admitir distinción jerárquica en este procedimiento en función del órgano que actúe.**

**En conclusión, para que la Administración tributaria (en su conjunto, es decir, tanto los Órganos de Gestión tributaria, como la Inspección) pueda dictar una nueva liquidación sobre materias ya comprobadas previamente de forma limitada, se deberán expresar los nuevos elementos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación (sea ésta total o parcial). No habiéndose expresado estos nuevos hechos tenidos en cuenta, y dada la claridad de la norma en el sentido de que se precisa como requisito para la validez de una nueva liquidación la existencia y expresión de estos nuevos elementos de hechos tomados en consideración, su omisión provoca la invalidez de la liquidación practicada por la Inspección, de conformidad con lo dispuesto en el art. 140 de la LGT , criterio ya mantenido por este Tribunal anteriormente ( Res. 20-12-2007 )».**

**La Resolución del TEAC 3979/2009, de 30 junio 2010, reitera dicha doctrina recordando que « El acuerdo de liquidación ahora impugnado justifica la concurrencia de nuevos hechos o circunstancias no tenidos en cuenta por la previa comprobación limitada (requisito del art. 140.1 antes transcrito) diciendo: «...procede desestimar las alegaciones formuladas por el obligado tributario, toda vez que la toma en consideración, en las actuaciones inspectoras, de nuevos hechos o circunstancias que no se tuvieron en cuenta en el procedimiento previo de comprobación limitada, que desembocaron finalmente en la instrucción de un procedimiento de determinación del valor normal de**

mercado en operaciones vinculadas, así como el carácter general de las actuaciones que comportaron, entre otros aspectos, un análisis de la contabilidad que no se pudo llevar a cabo en el procedimiento previo de comprobación abreviada, impiden que se produzcan los efectos preclusivos previstos en el art. 140.1 de la LGT".

Lo cierto es que el art. 140.1 de la Ley 58/03 únicamente autoriza la nueva regularización inspectora cuando en una comprobación gestora o de inspección posterior "se descubran nuevos hechos o circunstancias".

Como se indica en la resolución del TEAC de 16-4-09 JUR 2009, 279798 (R.G. 890/08), de la que existen precedentes: "En conclusión, para que la Administración tributaria (en su conjunto, es decir, tanto los Órganos de Gestión tributaria, como la Inspección) pueda dictar una nueva liquidación sobre materias ya comprobadas previamente de forma limitada, se deberán expresar los nuevos elementos o circunstancias tenidos en cuenta en la nueva comprobación (sea ésta total o parcial). No habiéndose expresado estos nuevos hechos tenidos en cuenta, y dada la claridad de la norma en el sentido de que se precisa como requisito para la validez de una nueva liquidación la existencia y expresión de estos nuevos elementos de hecho tomados en consideración, su omisión provoca la invalidez de la liquidación practicada por la Inspección, de conformidad con lo dispuesto en el art. 140 de la LIS, criterio ya mantenido por este Tribunal anteriormente ( Res. 20-12-2007 ; RG 3980-06)."

La Sentencia de la A.N., Sección Segunda, de 24 de octubre de 2013, recurso 274/2010 (JUR 2013/346836), contiene sobre este precepto, entre otras, las siguientes consideraciones: «Siendo ello así, tiene razón la sociedad comprobada cuando denuncia que la Administración ha infringido el art. 140 de la LGT, que prohíbe, con la salvedad de la aparición de hechos o circunstancias nuevos -que es una noción necesitada de precisión-, la apertura de un procedimiento de esa naturaleza cuando se ha cerrado con anterioridad otro de comprobación limitada con el mismo objeto, sin declaración de responsabilidad, contraviniendo con ello la cosa juzgada administrativa creada con ocasión del primer acto favorable dictado. Con respecto a éste, el posterior acuerdo de inicio de actuaciones inspectoras constituye, de facto, una revocación o revisión de oficio informal, sin atenderse a las solemnidades a que para tal iniciativa debe someterse la Administración, justamente porque su propósito es expulsar del tráfico jurídico los actos favorables al administrado y, por ende, declarativos de derechos en los términos de los arts. 217 y concordantes de la LGT, en relación con el art. 102 y siguientes de la Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), sobre el Procedimiento Administrativo Común.»

Y como señala la Sentencia de este órgano judicial, de 23 de febrero de 2017, recurso 108/2014, FJ4 (JUR 2017/89211) "Para verificar -refiriéndose al art. 140 de la LGT- la situación fáctica de la que depende la aplicación del tributo, la Administración realiza distintas actuaciones comprobadoras, adoptando el procedimiento más adecuado a la verificación del supuesto concreto de que se trate. Pues bien, al analizar el objeto de la denominada comprobación limitada, la doctrina sostiene que, tal y como ha sido configurada por la LGT, no nos encontramos ante un supuesto de comprobación formal de los datos declarados, sino ante una auténtica comprobación material de " *los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria*"- art 136.1 LGT -.

El límite de la comprobación vendría delimitado por el alcance de las actuaciones establecidas en el art. 136.2 de la LGT , pero es claro que la Administración, dentro de las mismas, no se limita a una mera comprobación formal -se habla de verdadera actuación inquisitiva, pero limitada en cuanto a sus medios-.

Sólo desde esta perspectiva se entiende el art. 140 de la LGT, con el mismo el legislador la pretendido reforzar el juego del principio de seguridad jurídica, optando por otorgar a las actuaciones de comprobación de los órganos de gestión un carácter definitivo parcial, que impide modificar aquello que ha sido comprobado por dichos órganos en el ejercicio de las actuaciones permitidas por la Ley. Con la única excepción de que " *en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución*".

La preclusión, por lo tanto, no es absoluta y no opera cuando, tanto en otro procedimiento de comprobación limitada como de inspección, se descubran " *nuevos hechos*" o " *circunstancias que resulten de actuaciones distintas a las realizadas*" , las cuales deberán especificarse en la resolución. Operando la preclusión, para la doctrina, por ejemplo, cuando la Administración pretende rectificar la liquidación sobre la base de nuevas calificaciones jurídicas o valoraciones; o cuando estos hechos pudieron ya haber sido descubiertos con las diligencias realizadas y no lo fueron por un comportamiento negligente de la Administración."

Y ya centrándose dicha sentencia acerca de cuándo podemos hablar de hechos nuevos o de esas circunstancias, la referida sentencia, con invocación de la doctrina Jurisprudencial , precisa:

"Hemos intentado precisar los anteriores conceptos en nuestra S.A.N. (2ª) de 5

de noviembre de 2012 (Rec. 72/2010 ). En ella sostuvimos que, si en relación con un determinado concepto impositivo la Administración ya tenía a su disposición " la totalidad de los datos" , no puede afirmarse que concurren " nuevos hechos o circunstancias" . Y añade además, que no cabe afirmar que existen actuaciones distintas, cuando la Administración se limita parcialmente al examen de un determinado aspecto del concepto tributario, con ignorancia del resto.

Esta línea interpretativa, fue ratificada por posterior S.A.N. de 24 de octubre de 2013 ( JUR 2013, 346836 ) (Rec. 274/2010 ), en la que se afirma que del régimen jurídico establecido en la LGT se infiere que el procedimiento de comprobación limitada " es limitado no tanto en lo que se refiere al objeto o ámbito de la comprobación que cabe efectuar, sino más bien en lo referente a los medios o instrumentos conferidos para llevarla a cabo. Se trata, por tanto, de un procedimiento en que se podrían comprobar, en principio, los mismos hechos que en el de inspección, significativos para la configuración del hecho imponible y sus datos y circunstancias relevantes -aunque la Administración se puede autolimitar, reduciendo ese potencial objeto general a hechos, operaciones o datos singulares y concretos, siempre que esa opción, que no es discrecional, no se lleve a cabo con la mera intención de prefigurar una especie de reserva de comprobación inspectora posterior, esto es, con el propósito de evitar la cosa juzgada administrativa-".

**Añadiendo la sentencia que "** es cierto que el precepto está redactado de una forma que, en su pura literalidad, parece permitir que ese descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que habilitaría la posibilidad de una segunda regularización se lleve a cabo dentro de un procedimiento ya abierto, lo que haría estéril e ilusoria la prohibición general de reiteración de regularizaciones - que debe entenderse rectamente como imposibilidad de una segunda comprobación, no sólo cuando ha habido regularización sino, con mayor razón aún, cuando no la ha habido porque se ha declarado que no es precisa al no apreciarse responsabilidad alguna-. Por tanto, esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los arts. 136 y siguientes LGT , pero no a los hechos que ex novo descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el precepto, en tanto que otorga un derecho a los potenciales contribuyentes que pueden ser comprobados o investigados, estableciendo para ellos la tutela de que no cabe dirigir frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto -en una relación semejante a la que se produce entre la comprobación parcial y la general en cuanto al objeto de la primera-. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto,



*que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificiosamente el objeto o el alcance de la comprobación, articulando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la consumación de la cosa juzgada administrativa".*

**La primera de las sentencias indicadas - SAN (2ª) de 5 de noviembre de 2012 (Rec. 72/2010), dio lugar a la STS de 22 de septiembre de 2014, RC 4336/2012 ( RJ 2014, 5562) que confirmó la decisión de esta Sala.**

**En esta Sentencia, el Alto Tribunal razona que:** " *Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los arts. 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (art. 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (art. 139.2).*

*A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el art. 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, «salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».*

*Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los arts. 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada. Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto son «los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria» y el medio es el «examen de los datos» consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en*

*el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".*

*Y, en efecto, como los propias jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (art. 9.3 que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos."*

*Carece de relevancia a estos efectos el alegato del abogado del Estado que pone el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente en relación con los ejercicios 2003 y 2004 fue llevada a cabo por los órganos de gestión, mientras que la actuación posterior, de la que derivaron los actos anulados por la sentencia recurrida, se practicó por la Inspección de los Tributos, pues, por definición, la comprobación limitada es un procedimiento desarrollado por y ante los órganos de gestión mientras que el de inspección es competencia propia de aquélla, sin que el art. 140.1, al impedir una posterior regularización, discrimine entre los órganos de gestión y de inspección, refiriéndose sin más a la Administración tributaria.*

*Téngase en cuenta, además, que el art. 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el art. 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [ **sentencias de 26 de enero de 2012 ( RJ 2012, 3210 ) (casación 5631/08, FJ 3 °) y 10 de diciembre de 2012 ( RJ 2013, 740 ) (casación 1915/11 , FJ 3°)**]. Esta ratio decidendi está también presente en la **sentencia de 28 de noviembre de 2013 ( RJ 2014, 207) (casación 6329/11, FJ 3°)**, en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada". Esta doctrina se aplica y reitera en la STS de 30 de octubre de 2014 (RJ 2014/5428).*

**La STS de 18 de enero de 2017 (Rec. 388/2016) insiste en que la doctrina**

aplicable es la antes reseñada, pero indica que debe aplicarse a cada caso concreto, lo que puede explicar que, partiendo de la indicada doctrina, se llegue a resultados adversos o favorables para el contribuyente. Lo que explica la existencia de resultados diversos. Así por ejemplo, en nuestra S.A.N. (2ª) de 1 de abril de 2016 (Rec. 288/2013) , estimamos que no operaba la preclusión, pues al Administración justificó que " resultó relevante el examen de la documentación contable y, en especial, la contabilización de las facturas de CLEOP, datos que no podrían ser objeto de comprobación en un procedimiento de comprobación limitada - art 136.2 LGT ".

En todo caso, debe quedar claro que, una vez realizada una actividad de comprobación limitada sobre un concreto concepto tributario, corresponde a la Administración la carga, al menos, de razonar que concurren los elementos que permiten que no opere la regla general de preclusión establecida en el art. 140.1 de la LGT. Pues tal y como está configurado el precepto, el principio general es que la Administración " *no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado*"; **salvo que** "en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución" . **Lo que, sin duda, la Administración debe estar en condiciones de razonar y justificar, de forma tal que, de no hacerlo, opera la preclusión."**

Aplicando dichos razonamientos al problema que nos ocupa, podemos efectuar las siguientes consideraciones:

1. El recurrente deberá aportar toda la documentación relativa a las operaciones en cuestión, se trate o no de créditos fiscales.
2. La Administración debe justificar que estamos ante un supuesto que permite excepcionar el juego del principio general de preclusión del art. 140 de la LGT y más si el obligado tributario sostiene ante la Administración que opera la preclusión.
3. Esta no podrá actuar si los elementos o datos que han permitido la regularización efectuada ya obraban en poder o se aportaron a la Administración en el momento de cada una de las comprobaciones limitadas.
4. No cabe que la Administración se autolimite en su labor de comprobación, permitiendo la ulterior reapertura de un proceso inspector por el mismo concepto tributario. O dicho en las palabras utilizadas por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2012, recurso 72/2010 , uniendo a la propia parcialidad inherente a la comprobación limitada " *una especie de "parcialidad" de la "parcialidad "*.
5. Finalmente, tampoco cabe una separación artificial de los elementos de las operaciones que quiera analizar el órgano de gestión y dejar abierta la posibilidad de comprobación con respecto de aquellos que, por las razones que

sean, no ha querido comprobar. En esta línea, la STS de 22 de septiembre de 2014, RC 4336/2012 (RJ 2014, 5562) es muy clara cuando razona que "*lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional"*".

Y también lo es la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2013 recurso 274/2010 (JUR 2013/346836), cuando afirma que "*la Administración se puede autolimitar, reduciendo ese potencial objeto general a hechos, operaciones o datos singulares y concretos, siempre que esa opción, que no es discrecional, no se lleve a cabo con la mera intención de prefigurar una especie de reserva de comprobación inspectora posterior, esto es, con el propósito de evitar la cosa juzgada administrativa*". Y añade que "*esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el statu quo precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los arts. 136 y siguientes, pero no a los hechos que ex novo descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad*".

## **A) CONCLUSIONES PROVISIONALES**

**Primera.-** La compensación de bases imponibles, crédito fiscal y excepción del principio de independencia de ejercicios, es aquel mecanismo arbitrado por la norma para hacer efectivo el derecho que reconoce a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a minorar la renta positiva obtenida en un determinado ejercicio, con las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores.

**Segunda.-** Al nivelar los resultados de la actividad de las empresas, permitiendo trasladar bases más allá del período impositivo, posibilita la pervivencia de muchas de ellas, superando momentos de menor actividad económica. Por ello es esencial, en la vida de las empresas.

**Tercera. —** Al tiempo que las normas reguladoras del impuesto fueron ampliando progresivamente el plazo de compensación, desde los cinco años iniciales a los dieciocho hasta la supresión del plazo en la vigente Ley 27/2014, con determinados límites, se ha planteado, desde el primer momento, el problema de determinar si era posible la comprobación administrativa de las

bases negativas procedentes de periodos prescritos al inspeccionar el periodo en el que se compensan, no afectado por la prescripción.

**Cuarta.** - Ha existido una clara evolución de la Jurisprudencia en ésta materia, al igual que en las respectivas decisiones del legislador y en algún caso éste ha salido al paso de aquella , véase la STS de julio de 2014 o se ha inspirado en la propia Jurisprudencia, véase la Ley 34/2015 y la Jurisprudencia posterior a dicha sentencia.

En dicha evolución podemos, siguiendo a Eserverri Martínez<sup>185</sup>, destacar tres fases:

En la primera, se negó a los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos facultades de comprobación sobre ejercicios tributarios ya prescritos, cuyos elementos pudieran trascender, se trataba de compensación de bases, en la investigación de ejercicios no prescritos, con fundamento en la firmeza de las autoliquidaciones tributarias prescritas pues, por razones de seguridad jurídica, debían quedar inamovibles.

En la segunda, que se refería, también, a cuotas y deducciones, se pasó a entender que tratándose de la compensación de bases tributarias negativas en ejercicios impositivos venideros, el contribuyente debía justificar su origen con ocasión del desarrollo de actuaciones administrativas de regularización tributaria de ejercicios presentes, y como consecuencia de la aportación de esos justificantes, el órgano de comprobación podría regularizar las bases negativas objeto de compensación en los ejercicios investigados, al igual que aquellas cuotas, sin que ello pudiera llegar a afectar al derecho a liquidar ya prescrito de aquellos ejercicios en que se originó el crédito de impuesto.

Finalmente, se ha dado un paso más, permitiendo que las facultades de comprobación limitadas en el tiempo ( hasta 10 años) no solo alcancen a la verificación de las bases imponibles negativas a compensar-así como a cuotas y deducciones-, en ejercicios no prescritos, sino que al hilo de esas actuaciones los órganos de la Administración tributaria puedan llevar a cabo actuaciones de recalificación de negocios jurídicos formalizados en el pasado

---

<sup>185</sup> Eserverri Martínez, E. *"La Prescripción Tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo"*. Editorial Lo Blanch, Valencia 2012. Págs. 10 y 11

ya prescrito, siempre que sus efectos se proyecten sobre ejercicios impositivos en que el derecho a liquidar de la Administración permanece vivo. Respecto del resto de los conceptos tributarios, la Ley 34/2015, consagra la imprescriptibilidad del derecho a comprobar por la Administración.

Quinta.-Esta Ley plantea problemas de corrección dogmática así como de acomodo con nuestro sistema constitucional, como analizamos en este trabajo.

Y claro, han surgido voces en contra de la reforma, señalando, además, que la misma no era necesaria. Así, Sesma Sánchez<sup>186</sup> indica que en vez de introducir el nuevo art. 66 bis, complejo y rupturista de la sistemática seguida en el marco jurídico de la prescripción tributaria, hubiera bastado introducir una nueva letra o "derecho" en el art. 66 para mencionar la especialidad de la comprobación de los créditos fiscales o modificar, sin más, el art. 115 de la LGT que es donde técnicamente se regulan las potestades de comprobación e investigación y donde cabalmente debía recogerse la limitación temporal de estas facultades en los supuestos de créditos fiscales. Ningún sentido tiene haber introducido un precepto como el 66 bis que, en definitiva, se limita a regular un plazo limitado para ejercer la potestad de comprobación e investigación en ciertos supuestos pero que ni altera los plazos de prescripción tributaria de las potestades administrativas de liquidar, exigir una deuda liquidada, reconocer o proceder a una devolución, ni tampoco condiciona el cómputo de la prescripción en tales supuestos que permanece inalterado en el art. 67 LGT. Por otro lado, carece de sentido establecer diferentes periodos de comprobación e investigación respecto de hechos o actos pasados, ilimitado con carácter general respecto de cualesquiera hechos o actos pasados relevantes para liquidar una deuda tributaria aún "viva", y limitado a 10 años, en cambio cuando se trata de inspeccionar o comprobar "créditos fiscales" (bases, cuotas o deducciones). Es más, añade, esta diferenciación temporal resulta una contradicción en sí misma: ahora bien, al menos en el caso de las bases imponibles negativas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades —el supuesto

---

<sup>186</sup> Obra citada, pág. 8.

más problemático porque en el IRPF los plazos de compensación de rentas o bases negativas no superan a los de prescripción- no existe límite temporal para su compensación, paradójicamente se limita su comprobación a un plazo máximo de diez años a contar desde el siguiente a su generación. Plazo que no tiene asociadas causas de interrupción ni, en principio, de ampliación (con permiso de los supuestos de obligaciones tributarias conexas mencionados en el art. 68.9 LGT que podrían afectar al cómputo de ese plazo decenal). Dicha diferenciación carece de justificación. El hecho de que venga referida no sólo a "bases negativas y cuotas" sino también a "deducciones" implica definir y delimitar este concepto y hacerlo, no en un sentido técnico referido exclusivamente a los supuestos que la Ley de cada tributo califica como "deducciones" en la cuota sino también, según su criterio, referir la expresión al concepto más amplio de deducción y de gasto deducible como pudieran ser, por ejemplo, las amortizaciones declaradas durante años de un inmueble arrendado u otros beneficios fiscales que funcionan técnicamente como deducciones, sean minoraciones de base o de cuota o combinaciones de ambas. La delimitación exacta de estos supuestos puede ser controvertida. Está claro que afecta a bases imponibles negativas (del IS o del IRPF), pero también a deducciones inaplicadas por insuficiencia de cuota o a pérdidas patrimoniales y a rendimientos negativos que pueden aplicarse en ejercicios futuros. En definitiva, resultaba más correcta y coherente, según aquella, la propuesta de enmienda formulada por la AEDAF a favor de establecer un plazo general y común de 10 años para proyectar hacia atrás la comprobación de cualquier hecho originado en un ejercicio prescrito pero relevante para la determinación de una deuda tributaria "viva" manteniendo, en todo caso, el plazo para liquidar en 4 años de los ejercicios no prescritos. Y debía haberse hecho en el contexto del art. 115 LGT y no como un apéndice extraño al art. 66 de dicha norma. No compartimos enteramente dicha exposición, pues al estar tratando la Ley de un tema prescriptivo era necesario el art. 66. bis, que establece la prescripción ampliada en el tiempo, con un nuevo plazo de prescripción, para ejercitar un derecho (potestad concreta). Y ello porque el art. 115 se refiere al derecho a comprobar, pero es un mero enlace de aquel artículo.

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

Y es el crédito tributario el objeto de la prescripción porque sobre él se producen los efectos de la prescripción del derecho a liquidar y a recaudar la deuda tributaria. Asimismo, la prescripción de la deuda tributaria determina la imposibilidad del ejercicio de cualesquiera potestades administrativas en relación con la misma por ausencia de objeto sobre el que incidir.

Es más, coincidimos con Fernández López<sup>187</sup> cuando señala que: "La prescripción de las deudas tributarias encuentra su principal fundamento en dos valores jurídicos de rango constitucional: la seguridad jurídica y la capacidad económica. El primero de ellos pretende neutralizar una situación de inestabilidad o pendencia indefinida que coloque a la Administración en una posición de privilegio frente al obligado al pago". La prescripción aporta certeza a las relaciones jurídicas y sanciona la negligente conducta de la Administración cuando esta demuestra pasividad en la defensa del interés público que rodea a la obligación tributaria. Por su parte, la capacidad contributiva o capacidad de pago pugna abiertamente con una dilación excesiva entre el momento en que se realiza el hecho imponible y aquel otro en que se cumple la obligación o recauda el tributo.

De este modo, la capacidad económica postula la exigencia de un gravamen acorde con la riqueza actual del contribuyente, ya que una acumulación ilimitada de deudas tributarias pasadas en un momento presente podría suponer una exacción impositiva abusiva que lesionase y, a la vez, vaciase por completo la capacidad contributiva actual del sujeto pasivo, con el agravante de que dicho cobro acumulativo e ilimitado probablemente fuese debido a una falta de diligencia o incumplimiento por el acreedor tributario en el

---

<sup>187</sup> Obra citada, págs.. 16 y 17.



**ejercicio de sus potestades de liquidación y recaudación. Es decir, la acumulación de deudas sobre el mismo contribuyente puede ser consustancial a la naturaleza misma de algunos tributos y a las vicisitudes derivadas de sus fases de pago, especialmente si esa acumulación no supera unos márgenes de tiempo razonables y es el resultado de un incumplimiento imputable al propio deudor, pero esa situación es completamente distinta de aquella otra en que la concentración de deudas en un momento dado ha sido debida a su no exigencia por la Administración a lo largo de un dilatado periodo de tiempo motivada, a su vez, por un reiterado descuido por parte del ente público en el ejercicio de su actividad comprobadora.**

**Séptima.- La reciente reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite comprobar de forma indefinida las circunstancias determinantes de la obligación tributaria con incidencia en periodos no prescritos (art. 120.2 de la LIS y la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT dispone la imprescriptibilidad de la facultad de la Administración para comprobar e investigar la declaración de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma respecto de operaciones realizadas en ejercicios ya prescritos (arts. 66 bis.1 y 115 apartados 1 y 2). La prescripción, antes y ahora, provoca en lo tributario la preclusión de facultades del obligado tributario y de la Administración respecto de la obligación de que se trate como consecuencia de la extinción de la obligación por lo que permitir que, no pudiendo el obligado volver sobre dicho período pueda hacerlo la Administración, introduce un desequilibrio en sus respectivas posiciones que no encuentra respaldo en la normativa tributaria, traduciéndose en un privilegio para ésta que podría perjudicar el interés general, en la medida en que relajaría su imperativo constitucional de actuar con celeridad y eficacia en defensa de tal interés.**

**El objeto de la prescripción, como hemos comentado, lo constituye la obligación tributaria por el no ejercicio de la potestad liquidadora en el plazo de prescripción, por lo que su transcurso debe afectar también a la potestad para comprobar. Las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria reguladas en el art. 115 de la LGT son instrumentos del derecho a la determinación de la deuda tributaria, por lo que si este derecho**

tiene un plazo concreto de prescripción, dicho plazo necesariamente afecta a la facultad de comprobación, que por ello ha de quedar limitado a los ejercicios no prescritos en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras.

Con la aprobación de la Ley de modificación parcial de la LGT se extienden indefinidamente las potestades y se tensiona hasta prácticamente quebrarlo el equilibrio entre las partes de la relación jurídico tributaria, como señala González Martínez<sup>188</sup>. Recuérdese que el Consejo de Estado en su dictamen de 9 de abril de 2015, pág. 59, señalaba sobre el Anteproyecto de Ley de Modificación parcial de la LGT que una "imprescriptibilidad máxima como la consagrada en el Anteproyecto no resulta presumible, pues significaría tanto como dejar sin efecto (...) la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del art. 66 LGT."

El Estado de Derecho que la CE reconoce exige respeto al principio de seguridad jurídica y reclama la figura de un legislador más escrupuloso a la hora de reformar sus producciones normativas anteriores. Una imprescriptibilidad máxima como la consagrada en la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT no resulta permisible, pues significaría tanto como dejar sin efecto la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del art. 66 a) de la LGT.

A nuestro juicio, el nuevo texto legal —tanto en su parte expositiva como en la dispositiva— presenta de entrada dos graves defectos técnicos, desconoce la verdadera naturaleza jurídica de categorías que hunden sus raíces en los más elementales principios del Derecho público, y aparenta crear normas nuevas con consecuencias que en parte ya están previstas en la regulación vigente. En efecto, en primer lugar, sorprende sobremanera que el legislador ignore que la comprobación, la investigación y la liquidación no son derechos de la Administración Tributaria, sino funciones o potestades fiduciarias, por lo que siendo ello así resulta absurdo plasmar en una norma que, particularmente a las dos primeras, «no (les) afectará» la prescripción regulada en el art. 66. Es evidente que no les afecta, pero no porque el legislador haya decidido

---

<sup>188</sup> Obra citada, pág. 323.

excluir las de los efectos prescriptivos del plazo cuatrienal sino, simple y llanamente, porque por su propia naturaleza jurídica son imprescriptibles. Es cierto que la LGT/2003 ya había incurrido desde un principio en algún desliz técnico sobre este particular, como cuando su art. 149.3 alude impropia mente al «plazo de prescripción para comprobar e investigar el [...] tributo y periodo», dando así a entender que el objeto de la prescripción es la actividad comprobadora e investigadora más que el tributo como tal, pero lo cierto es que la Ley 34/2015 eleva considerablemente el grado de deficiencia en la técnica jurídica empleada. El segundo gran reparo que cabe formularle a la nueva norma estriba en que el legislador pretende crear una clara autonomía o separación entre comprobación y liquidación en cuanto a los efectos que el transcurso del tiempo ocasiona para una y para otra a pesar de que ambas se refieran a la obligación tributaria.

En efecto, pensamos que esta modificación compromete gravemente el principio de seguridad jurídica, principio constitucional que a tenor de la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT justifica en buena parte la reforma aprobada. Este principio exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica por lo que la posibilidad de comprobación e investigación eterna o indefinida en relación con ejercicios prescritos origina un no saber a qué atenerse que es el paradigma de la inseguridad.

Esta imprescriptibilidad sólo se matiza en relación con determinados créditos fiscales. En este sentido, la Ley 27/2014 en su art. 26.5 otorga a la Administración plenas potestades comprobadoras en relación con las bases imponibles negativas pendientes de compensación durante un plazo máximo de 10 años.

Observamos que se amplían los plazos hasta acercarlos al Derecho privado donde en absoluto la posición del acreedor es asimilable a la del tributario, revestido de diversas potestades y considerada como una "potentior personae".

Hay que recordar que la LGT de 1963 redujo el plazo de prescripción de 15 años a 5 años, reducido a 4, a su vez, por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En esas rebajas incidió sin duda la posición reforzada del acreedor tributario. Y desde esta última Ley, la evolución que ha sufrido la Administración no reclama una ampliación del plazo de prescripción, dados los medios de que dispone aquélla para exigir los tributos, con un incremento a la vez, de las obligaciones de los sujetos pasivos.

En resumen, como indica Eserverri Martínez<sup>189</sup>, "La capacidad de comprobar e investigar la situación tributaria de los contribuyentes ... debe guardar una relación directa ... con el plan que la ley señale del que disponen los órganos de la Administración Tributaria para el ejercicio de esos derechos."

Por otra parte, desde la interpretación que aquí propugnamos del art.26.5 de la Ley 27/2014 únicamente podrán comprobarse aquellos ejercicios que no se encuentren prescritos a la fecha de entrada en vigor de la Ley 27/2014 (ejercicios 2010 en adelante).

**Octava.-** Asimismo, no puede dejar de observarse, como dice aquella autora, que esta declaración de imprescriptibilidad ha de interpretarse en el contexto de la reforma paralela que el momento de gestarse el Anteproyecto se seguía en relación con la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, inicialmente en el Anteproyecto de reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se preveía la no limitación temporal de la compensación de bases imponibles negativas, lo que hacía aconsejable la ampliación del plazo de prescripción de cuatro años. Finalmente en el texto aprobado en el Congreso de los Diputados se restringe el derecho de la Administración a revisar las bases imponibles negativas, respecto a lo que se preveía en el Anteproyecto; ahora, a tenor del art. 26.5 de la Ley 27/2014, esta revisión deberá realizarse en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto en la que se generaron esas bases imponibles

---

<sup>189</sup> Eserverri Martínez, E. *"La Prescripción Tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo"*. Editorial lo Blanch, Valencia 2012

negativas. A partir de ese momento, el contribuyente únicamente deberá acreditar su existencia (en el sentido de origen o procedencia, no de corrección a derecho), exhibiendo las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se generaron y la información contable.

Entendemos que la citada modificación no ha tenido su lógico corolario en la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT, de tal manera que carece de toda lógica jurídica declarar la imprescriptibilidad como regla general y limitarla en relación con las bases imponibles negativas que, sin embargo, carecen de plazo para su efectiva compensación.

Esta interpretación sería plenamente respetuosa con la doctrina constitucional, pues una interpretación contraria a esta tesis podría tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional, ya que vulneraría los principios recogidos en el art. 9.3 y 31.1 de la CE, en concreto, el principio de seguridad jurídica y capacidad económica. En nuestra opinión, una interpretación contraria a la aquí mantenida que defienda la posibilidad de la Administración de comprobar e investigar más allá del plazo general de prescripción las bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario que a la fecha de entrada en vigor de la Ley ya se encuentren prescritas, sería constitucionalmente reprochable porque implicaría una merma de aquellos principios y máximas y afectaría a la confianza de los sujetos pasivos implicando una burla a la protección de la buena fe. En cualquier caso, en el peor de los escenarios, la solución a la que se llegaría asumiendo la doctrina del Tribunal Supremo, esto es, que con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 la Administración ya disponía de plenas facultades para comprobar las bases imponibles negativas cualquiera que fuera el periodo impositivo en que éstas fueron generadas, pasaría por entender que el nuevo plazo de prescripción de 10 años establecido en el art. 26.5 de la Ley se aplicaría a los procedimientos de inspección iniciados tras la aprobación de la Ley 27/2014 (o a los ya iniciados con tal de que no exista propuesta de liquidación) en virtud de su Disposición adicional décima. Por lo que podría concluirse que a partir del 1 de enero de 2015, y con independencia de la fecha

en que se hubieran generado las bases impositivas, el plazo de prescripción para comprobar ha quedado reducido a 10 años.

Por otra parte, el principio de legalidad requiere que la Administración actúe con objetividad en aras del interés general, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. La inexistencia de un plazo de prescripción en el ámbito de la comprobación e investigación puede quedar extramuros de ese mandato constitucional y, desde luego, supone un déficit de seguridad jurídica difícilmente justificable. La Administración tributaria está suficientemente dotada como para exigirle que adapte sus tiempos y ritmos a los de la economía y los negocios, y no a la inversa.

En cualquier caso, creemos que una elemental exigencia de coherencia en la regulación del ordenamiento jurídico y una interpretación conforme al principio de capacidad económica, debe determinar que, si aceptamos aquella tesis -como lógico corolario a la posibilidad contemplada en los arts. 66 bis.I de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT y 26.5 de la Ley 27/2014- se permita al obligado tributario presentar una autoliquidación inicial o rectificar la autoliquidación presentada, porque debió haber incluido una base imponible negativa o una de cuantía mayor a la determinada en ella.

**Novena.-** La Administración tributaria ha venido manteniendo en la última década que no existe límite temporal para el ejercicio de la función comprobadora. De tal manera, que ha sostenido que la facultad administrativa de comprobación de los hechos determinantes de las bases impositivas negativas no se ve afectada por los plazos de prescripción de la obligación tributaria y pueden ejercerse más allá de los mismos. Tal interpretación ha sido avalada por el Tribunal Supremo en las Sentencias de 5 de febrero, 19 de febrero, 26 de febrero y 23 de marzo de 2015, según hemos expuesto. No estamos de acuerdo con la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo que proclama que con la vigente LGT la actividad de comprobación e investigación puede desarrollarse en todo momento sin que quepa establecer un plazo limitativo de dichas facultades. Por las siguientes razones: i) de acuerdo con el art. 148 de la LGT las actuaciones inspectoras solo pueden referirse al "periodo

objeto de comprobación"; ii) de la misma manera el art. 149.3 de la LGT alude a la prescripción para comprobar e investigar el "tributo y periodo"; iii) la naturaleza instrumental de la actividad comprobadora respecto de la liquidadora; iv) la configuración de la obligación tributaria de forma autónoma respecto de otras obligaciones, identificándose cada obligación por su presupuesto de hecho, sujeto y objeto, naciendo y extinguiéndose cada uno de forma independiente; y) la propia semántica del art. 115 de la LGT al referir su objeto a la concreta obligación tributaria a la que deben venir referidos los hechos y circunstancias determinantes de su devengo.

El mandato del tercer párrafo del art. 70 de la LGT se dirige al obligado tributario y se ciñe a la conservación de los documentos originarios de los datos incorporados a autoliquidaciones posteriores para verificar su origen, pero no para comprobar su legitimidad, tarea que sólo puede ser realizada por la Inspección en el periodo impositivo en que el antecedente fáctico se haya producido, y mientras no se haya producido la prescripción.

Por su parte, el art. 106 en nada afectaba a la prescripción de las obligaciones tributarias, ni modula, rectifica o excepciona su operatividad. Por el contrario, el art. 106 era un precepto que afecta a los medios de prueba y constituye una especificación del art. 105.1 de la LGT que contiene el principio clásico de que quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En este sentido, el apartado quinto del art. 106 establecía una limitación a los medios de prueba.

En efecto, como dice Lozano Serrano<sup>190</sup> analizando los efectos jurídicos de los arts. 70.3 y 106.5 de la LGT y acudiendo a los distintos criterios hermenéuticos admitidos en los arts. 12.1 de la LGT y 3 del C.c., para conocer su verdadero significado, podemos obtener las siguientes consideraciones:

Los dos preceptos presentan coincidencia en los elementos: 1º) Ambos versan sobre una obligación de probar ("acreditar" o "justificar"). 2º) Exigen

---

<sup>190</sup> Lozano Serrano, *"La comprobación de partidas compensables ..."* Obra citada pag. 60 y siguientes.

probar la «procedencia» de datos y partidas negativas cuya característica común es su «origen» en periodos prescritos o ejercicios prescritos, con lo que la «procedencia» de la prueba está enlazada con el «origen» de los datos o partidas. 3.º) Refieren la prueba a estos datos o partidas, no a las operaciones de que derivan ya que mientras estas últimas pertenecen a la realidad pretributaria del contribuyente (realidad económica o financiera preexistente), aquellos, es decir los datos relativos a las bases, cuotas o deducciones, sí forman parte de su realidad tributaria. De todo ello, el mencionado autor deduce que, atendiendo al sentido propio de sus palabras, los arts. 70.3 y 106.5 LGT/2003 conectan la obligación de exhibición o aportación a cargo del sujeto inspeccionado a los datos o partidas negativas de contenido puramente fáctico, pero no a las operaciones jurídicas que dieron origen a tales datos o partidas ni menos aún a la corrección jurídica de estas últimas. En suma, desde la perspectiva del sentido literal de los términos empleados, dichas normas imponen al sujeto pasivo la obligación de prueba, pero también la acotan señalando los medios con los que la certeza de los datos o hechos puede considerarse indubitada.

En segundo lugar, desde el punto de vista de los antecedentes históricos y legislativos, Lozano Serrano considera que ni el art. 23.5 LIS/1995 resultante de la redacción dada por la Ley 24/2001, por el que se impone como requisito para la compensación que las BIN hayan sido liquidadas o autoliquidadas, ni el art. 106.4 LGT/2003, ni el TRLIS/2004 incorporan mención alguna a la comprobación y a la prescripción. Por su parte, el precedente del art. 24.1 L.R.FC. que sí dispone que «la Administración Tributaria podrá comprobar, no es más que una habilitación para la mera comprobación formal de la declaración e importe de las partidas compensables, inherente al examen de la prueba aportada, mientras que el art. 70.3 LGT/2003 es una norma aclaratoria de la obligación de justificación de las partidas negativas en tanto no prescriban las deudas futuras para cuya determinación se aplican. La conclusión del citado autor es que, «tanto la legislación del IS como la LGT y la especial de cooperativas, contemplan las partidas negativas como realidad jurídica preexistente, generada en su momento y por los cauces correspondientes



(liquidación o autoliquidación), debiendo aportarse estas y su documentación complementaria para probar su origen en ejercicios prescritos".

En tercer lugar, atendiendo al contexto normativo en que se ubican sistemáticamente los arts. 70.3 y 106.5 LGT/2003, el mencionado tributarista destaca que se alcanzan los mismos resultados que con la interpretación literal e histórica. Así, el art. 106 está en una Sección dedicada a la prueba distinta de la Sección 6ª, que se ocupa de las potestades de comprobación e investigación, en la que destaca el art. 115, precepto este último que proyecta dichas funciones hacia la posibilidad no solo de indagar hechos, actos o circunstancias determinantes de la obligación tributaria sino también de «verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto» Es decir, la prueba por su propia naturaleza está referida solo a hechos, y es ahí donde incide el art. 106.5, mientras que la comprobación tiene un doble contenido, factico y jurídico, por lo que si bien es cierto que la actividad probatoria forma parte de la función comprobadora, en cambio no es cierta la proposición inversa, razón por la cual no pueden confundirse. Así las cosas, un precepto regulador de la prueba, como el art. 106.5 LGT/2003 no puede estar exigiendo que se acredite la «procedencia, de determinados datos como sinónimo de su «corrección o validez jurídica», de lo que se infiere que dicho precepto -al igual que el art. 70.3- tienen por destinatario al sujeto pasivo del tributo y no a la Administración. Quiere ello decir que, con base en dichas normas, al particular se le impone la carga de la prueba sobre los datos o hechos que invoca a su favor para aprovecharse de una minoración o extinción de la deuda tributaria por mor de la correspondiente compensación o de la deducción, y la Administración deberá limitarse a examinar esa prueba para corroborar su validez y suficiencia, es decir para «constatar que las partidas compensables son las que en su día y por su mismo importe se liquidaron o autoliquidaron en consonancia con la contabilidad y su soporte documental»

En cuarto y último lugar, Lozano Serrano considera que el espíritu y la finalidad de los mencionados preceptos de la LGT/2003 aportan un plus de seguridad jurídica ya que, de una parte, acotan los medios de prueba tasada que la ley considera suficientes y, en paralelo, facultan a la Administración para

rechazar la compensación si el sujeto pasivo no aporta el medio probatorio específico. Además, la exigencia legal de que las partidas compensables o deducibles hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación en su momento, evita una hipotética reconstrucción jurídica de los periodos prescritos en que aquellas se generaron. Fue justamente en dichos ejercicios ya prescritos cuando, por medio de la liquidación o auto-liquidación el sujeto pasivo procedió a aplicar la normativa del impuesto a su realidad económica o financiera dando lugar a las partidas fiscales compensables, de modo que en el momento en que se ejercita la compensación o deducción no es posible discutir, debatir o averiguar la corrección o pertinencia de la regulación jurídica que arrojó en su día ese resultado.

Décima.- En todo caso, los términos empleados en el art. 115 de la LGT, "siempre que resulte precisa", al referirse a la comprobación o investigación de "ejercicios prescritos", puede ser un elemento de control de la Administración, pues ésta siempre deberá probar que aquélla era "precisa" en la de alguno de los derechos del art. 66 de la LGT, pudiendo examinar los tribunales este extremo, que, en caso de no resultar acreditado, determinará la nulidad de la comprobación efectuada.

**Decimoprimera.-** A nuestro juicio, producida la prescripción en relación con una operación, hecho o negocio jurídico que no ha sido objeto de comprobación, las magnitudes tributarias devienen inatacables y, por ende, los negocios jurídicos que se realizaron en el referido periodo, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos las operaciones cuestionadas.

**Decimosegunda.-** En nuestra opinión, las Sentencias del Tribunal Supremo de 5, 26 de febrero de 2015 y 23 de marzo del mismo año, así como otras antes citadas, no son ajustadas a nuestro marco jurídico ya que la posibilidad de recalificar operaciones en los ejercicios objeto de inspección sólo podía producirse si la operación de préstamo que originó esos intereses se declaraba realizada en fraude de ley, y dicha declaración no podía realizarse

por dos motivos: i) por estar el ejercicio en que se llevó a cabo el presunto negocio fraudulento fuera del alcance de las actuaciones inspectoras y, ii) estar, además, prescrito el ejercicio en que dicho negocio jurídico se celebró; pues la declaración de fraude queda limitada al momento y periodo en que se realizaron las operaciones que generan las ventajas fiscales, con independencia de que éstas proyecten sus efectos a ejercicios posteriores. La nueva doctrina del Tribunal Supremo no puede compartirse ya que no solo desconoce el carácter instrumental de la potestad comprobadora respecto de la liquidadora sino que le sugiere un ejercicio ilimitado y exorbitante de la comprobación, la cual no puede exceder del ámbito propio del procedimiento de inspección en que se desenvuelve.

De igual manera, la declaración del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma en relación con operaciones llevadas a cabo en ejercicios prescritos no debería operar, ya que corre el peligro de modificar conductas pretéritas sobre parámetros actuales.

Opinamos que debe moderarse el uso indiscriminado de la facultad administrativa de comprobación, pues no es posible dejar de tener en cuenta el tiempo transcurrido entre la realización de las operaciones y la pretensión de declararlas fraudulentas.

A estos efectos ha de tenerse también presente el principio de buena fe, pues no sería conforme a este principio permitir la declaración de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma en ejercicios posteriores, ya que mantener abierta esa posibilidad mientras las operaciones siguiesen produciendo efectos convertiría en indefinida o perpetua la facultad administrativa de comprobación; se daría aquí una situación parecida a la del retraso desleal en el ejercicio de un derecho.

En todo caso, opina Eseverri Martínez<sup>191</sup> que, en caso de que se mantenga en su extensión la facultad de calificar jurídicamente prevista en el art. 115.2 LGT, quizás debiera ser replanteado el viejo debate suscitado a propósito de los efectos que sobre la prescripción tributaria producen los actos tributarios viciados, no ya de nulidad radical, sino de anulabilidad para defender que ningún efecto han de producir sobre la interrupción de los plazos de prescripción. Con ello se reestablecería el equilibrio en el ejercicio de los derechos de la Administración y de los derechos de los contribuyentes roto en la redacción del art. 115.2 LGT.

**Decimotercera.-** Los efectos preclusivos de las comprobaciones previas, que habrán de afectar no solo a las relativas al periodo en que se originaron las BINs o el exceso de cuotas o deducciones, sino también a las de aquellos posteriores en cuya autoliquidación se reflejan como pendientes de compensación, queda reconocido en el art. 66 bis, 2, apartado dos, de la LGT.

**Decimocuarta.-** La posibilidad de revisar en vía de inspección lo comprobado en sede de gestión, en la materia que enjuicamos, se rige por las reglas generales previstas en la Ley General Tributaria

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

**Decimosexta.-** Declarada la prescripción de la obligación tributaria en relación con un determinado periodo impositivo, decae la potestad de la Administración tributaria de liquidar la deuda tributaria del citado ejercicio, debiendo afectar esa prescripción a las obligaciones de colaboración de terceros, al ser éstos claramente vicarios de aquella obligación.

---

<sup>191</sup>Eseverri Martínez, E. "*La prescripción tributaria (nueva regulación)*" Instituto de Estudios Fiscales nº 13, 2016, pág. 74.

## **CAPÍTULO 3º: PROCEDIMIENTO**

### **A) INICIACIÓN**

#### **a.1) Necesidad de que las bases negativas se hayan declarado.**

Debe comenzarse por indicar, como señala la Sentencia de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, de 21 de diciembre de 2017, recurso 204/2016, FJ 3 (JUR 2018/58693), que sólo son susceptibles de ser compensadas aquellas bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación.

Resulta evidente que el sujeto pasivo está obligado a presentar la declaración por el IS y a realizar la autoliquidación del mismo en dicha declaración. Si el resultado de esta autoliquidación es negativo, es decir, resulta una base imponible negativa, con o sin derecho a devolución, el hecho de que dicha base haya sido determinada por el sujeto pasivo y puesta de manifiesto a la Administración tributaria a través de la correspondiente declaración, habilita el derecho a compensar el importe de la base imponible negativa obtenida con rentas positivas de los periodos impositivos concluidos en los años inmediatos y sucesivos. No obstante, la compensación que se realice con rentas positivas de periodos posteriores tiene carácter provisional, por cuanto que solamente tendrá carácter definitivo cuando haya sido comprobado por la Administración tributaria tanto el periodo impositivo en el cual se han generado las bases imponibles negativas como el periodo impositivo en el cual se han compensado.

En esos casos, si el sujeto pasivo pretende compensar dichas bases imponibles negativas, será necesario que previamente determine su importe, mediante la presentación de las citadas autoliquidaciones, aunque sea, fuera del plazo reglamentariamente establecido para ello. Una vez determinadas las bases podrá compensar, dentro del plazo previsto por la Ley.

Ello ocurre en los impuestos sobre la renta en los que en la base imponible es el resultado de otra actividad integrada por distintos elementos de distinto signo y susceptibles de generar un resultado negativo, sólo podrá determinarla si se ha realizado el hecho imponible, una vez cuantificada la base que, por este motivo, resulta susceptible de ser negativa.

Respecto del papel a desarrollar en la compensación, la citada sentencia de la Audiencia Nacional señalaba:

*"En lo que respecta a la posibilidad de acreditación de las pérdidas a través de la contabilidad que obra en el informe del concurso, se debe indicar que al margen que la misma no fuera puesta a disposición de la Administración, que la verificación de la contabilidad a la que alude el párrafo 5, del art. 25 del TRLIS a efectos de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas es sólo una verificación a realizar meramente formal, para ratificar que la cifra que se hace constar como pendiente de compensación coincide no sólo con la autoliquidación dada en su origen sino que ésta deriva del resultado contable obtenido en el ejercicio tras practicar los ajustes extracontables que se hubieron reflejado en la autoliquidación.*

*Se trata, en consecuencia de una verificación aritmética de que los datos reflejados en la autoliquidación aparecen respaldados y coinciden con los declarados en la contabilidad, lo que no sucede en el caso de autos donde, como hemos dicho, no se presentaron las liquidaciones de los ejercicios 2005 y 2006"*

#### **a.2) El plazo de diez años para iniciar el procedimiento de comprobación de «créditos fiscales»**

El art. 66 bis.2 establece un plazo específico de diez años para el inicio del procedimiento de comprobación de diversos elementos que la Exposición de Motivos denomina «créditos fiscales». Esta regulación, ya en vigor desde 1 de enero de 2015 e incorporada al art. 26,5, de la LIS, se introdujo en la ley tras el trámite de información pública al Anteproyecto que, al igual que en relación con otros conceptos procedentes de periodos prescritos, permitía comprobarlos en tanto que se incorporaran a periodos posteriores, en un contexto, además, en el que las bases negativas podrían compensarse de forma indefinida.

La nueva regulación establece un plazo específico de prescripción pero ocasiona incertidumbre al no acotarse debidamente su ámbito objetivo de aplicación, como

acertadamente señala Cordero González<sup>192</sup>. Con la noción de «crédito fiscal», a la que alude la Exposición de Motivos, parece querer aglutinarse figuras diversas, recogidas en la normativa de cada tributo y que representan una posición activa a favor del obligado, con la característica común de que, una vez cuantificadas en un periodo, permiten minorar la deuda de los posteriores. La primera cuestión que plantea esta norma se refiere, así pues, al tipo de elementos que quedan afectados por el nuevo plazo, dado que la ley se refiere en general a bases y cuotas compensadas y pendientes de compensación y deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, como ya estableciera bajo el régimen anterior el art. 106 de la LGT, teniendo en cuenta que solo la LIS prevé expresamente su aplicación a las bases negativas y deducciones en la cuota.

El nuevo plazo afectará, en efecto, a las BINs obtenidas por la sociedad en un determinado periodo, que podrán deducirse sin límite temporal, aunque sí cuantitativo, de la renta obtenida en periodos posteriores, de conformidad con el art. 26 de la LIS. El mismo plazo de diez años para iniciar la comprobación será aplicable a las deducciones que no hubieran podido absorberse por insuficiencia de cuota y reduzcan la de periodos posteriores. Así se prevé en relación con las deducciones para evitar la doble imposición reguladas en los arts. 31 y 32 de la Ley 27/2014, que podrán llevarse hacia el futuro sin sujeción a plazo y para las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (investigación y desarrollo, innovación tecnológica, producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales y creación de empleo), arts. 35 a 39, que se ven sometidas, en cambio a un plazo de 15 o 18 años para su aplicación. Por cierto en todos estos artículos, 31, 32 y 39, al igual que en el 26.5 de la Ley y 24 de la Ley de Régimen Fiscal de Cooperativas, se habla de la obligación del sujeto pasivo de "acreditar las deducciones" o "bases imponibles negativas", entendiéndose ésta como sinónimo de legalidad y ajustándose a derecho, aunque desde el punto de vista final del administrado puede deducirse que esa acreditación es meramente formal.

En el IRPF no es posible hablar de una BIN única, pero sí de la compensación hacia el futuro de pérdidas patrimoniales, rendimientos negativos y bases que,

<sup>192</sup> Cordero González, E. V., *"El derecho a comprobar e investigar ..."*. Págs. 21 y ss.

dado el carácter dual y analítico del impuesto, no puedan integrarse con otras rentas del mismo periodo, de conformidad con los arts. 47 y siguientes. Aunque la intención de la LGT parece haber sido abarcar también este tipo de elementos bajo el ámbito de aplicación del art. 66 bis.2, el plazo para iniciar su comprobación será como regla general menor, pues vendrá dado por el de cuatro años de prescripción para determinar la deuda tributaria del cuarto y último periodo en el que las pérdidas o bases puedan compensarse.

En tercer lugar, se plantea si el art. 66 bis.2 resulta aplicable a las cuotas que, por exceder el IVA soportado del devengado en el periodo de liquidación, resultan compensables en las autoliquidaciones posteriores, de conformidad con el art. 95.5 de la Ley 37/1992. Esta norma establece un plazo de compensación de cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en la que se genere el exceso, sin que, al igual que en el caso del IRPF, exista previsión expresa sobre la prescripción en la ley propia de este tributo. Bajo la LGT de 2003, ya en vigor el art. 106 de la LGT, tanto la A.N. en Sentencia de 29 de marzo de 2012 recurso 295/2011 (JT 2012/380), como el TS, en Sentencia de 20 de septiembre de 2013 RCU 4348/2012 (RJ 2013/6508), rechazaron la comprobación de estas cantidades una vez transcurrido el plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria del periodo en que se originaron, lo que fue asumido por el TEAC en la Resolución de 18 de julio de 2013 [R. G. 4693/2011].

A nuestro juicio, la imposibilidad de modificar estas cantidades viene motivada, como destacan algunas de las sentencias y resoluciones citadas, por las especialidades propias del IVA, en el que lo que está pendiente de compensar, se indica, no son cuotas propiamente dichas, sino saldos por exceso de cuotas soportadas sobre las devengadas. Así, en Sentencias de 4 de julio de 2007 RCU 96/2002 (RJ 2007/9104), 5 de abril de 2011 RC 2549/2006 (RJ 2011/2951) y 20 de septiembre de 2013 RCU 4348/2012 (RJ 2013/6508), el TS alude a la naturaleza crediticia de la posición jurídica del empresario que ha soportado el IVA que, con fundamento en el principio de neutralidad, ostenta un derecho de crédito frente a la Hacienda Pública que se abstrae de su causa. Si se permitiera la comprobación de los saldos más allá del plazo de prescripción del periodo de origen, se introducirían diferencias «injustificadas» entre quienes optan por la devolución a 31



de diciembre o al término de cada periodo mensual de liquidación, cuya adecuación a Derecho habría de valorarse dentro del plazo de prescripción relativo a la autoliquidación en la que se solicita y quienes optan por la compensación, que podrá efectuarse en el marco de la de cada uno de aquellos en los que se compensa o se declara pendiente, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de diez años

Con el mismo fundamento, el TS ha rechazado que pueda comprobarse la devolución de los saldos cuya compensación no haya sido posible realizar dentro de los cuatro años siguientes a su obtención y que, de acuerdo con su jurisprudencia, podrá solicitarse dentro de los cuatro años posteriores a la caducidad del plazo para compensar, STS de 20 de septiembre de 2013 antes citada, aunque de nuevo y también en contradicción con lo anterior, admite que pudiera requerirse documentación añadida a la autoliquidación más allá del plazo de prescripción, lo que implícitamente supone reconocer la posibilidad de modificar los saldos en clara discriminación con quienes solicitaron la devolución. En el caso particular del IVA, admitir la regularización de los saldos supondría además, a nuestro modo de ver, exigir cantidades imputables a periodos prescritos, dado que se corresponden con las cuotas soportadas en tal periodo.

La cuestión no aparece resuelta con claridad en la nueva ley, lo que sin duda planteará problemas en su aplicación, pues las cuotas pendientes de compensación en el IVA sí se han considerado, en cambio, incluidas dentro de ámbito de aplicación de la infracción del art. 195 de la LGT, que se refiere, en términos similares a los del art. 66 bis.2. de la LGT, a la determinación o acreditación impropia de partidas positivas o negativas o créditos tributar.

Esta conclusión haría necesario replantearse también la configuración de la prescripción del derecho a comprobar excesos de deducciones convertibles en créditos frente a la Hacienda Pública. Similar discriminación tendría lugar, en efecto, entre quienes optan por compensar y quienes hagan uso de la facultad prevista en la LIS de solicitar el abono de las deducciones del art. 36.2 de la LIS no absorbidas en el periodo de origen por insuficiencia de cuota, con remisión al art. 31 de la LGT.

El plazo decenal de prescripción tampoco será aplicable, a juicio de la citada autora, a las BINs compensadas en el marco de la reserva de nivelación de bases negativas, prevista en el art. 105 de la LIS para las entidades de reducida dimensión. En ella se prevé que el obligado tributario pueda adelantar el disfrute de futuras BINs, mediante la reducción de hasta el 10% de la base imponible, con el límite de un millón de euros. Estas cantidades se adicionarán a la base imponible de los periodos impositivos que conduzcan en los cinco años inmediatos y sucesivos, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. En caso de no obtenerse BINs en este plazo, será necesario integrar en la cuota íntegra del periodo en que concurra esta circunstancia, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que hayan sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 %, además de los intereses de demora. En este contexto, al compensarse las BINs en el mismo periodo de su obtención, no será aplicable el plazo de diez años para iniciar su comprobación sino el plazo general del art. 66 para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

## **B) TRAMITACION**

### **b.1) Objeto de la prescripción: inicio e interrupción del plazo**

La prescripción regulada en el art. 66 bis.2 de la LGT recae sobre el derecho de la Administración «para iniciar el procedimiento de comprobación» de los conceptos señalados en el apartado anterior. La configuración de este plazo suscita varias cuestiones:

En primer lugar, el objeto de la prescripción, en este caso el ejercicio de una potestad administrativa instrumental de la actividad de liquidación, dado que tradicionalmente se ha afirmado que las potestades son imprescriptibles por naturaleza, por ser la prescripción una figura aplicable a derechos y obligaciones, mientras que las potestades solo serían susceptibles de estar sujetas a un plazo de caducidad. Ambos son instrumentos al servicio de la seguridad jurídica que pueden ser utilizados de forma versátil e intercambiable por el legislador, sin que puedan relacionarse de forma excluyente con particulares posiciones activas o pasivas.

Ahora bien si, lo que distingue un plazo de caducidad de otro de prescripción en este sector del ordenamiento es la posibilidad de su interrupción, como hemos dicho, con el reinicio de su cómputo o de suspensión con su reanudación posterior, cabe dudar de que el plazo de art. 66 bis.2 sea de prescripción. El plazo previsto en el art. 66 bis.2 no contempla, en efecto, causas de interrupción específicas, dado que las previstas en el art. 68 de la LGT se refieren a los derechos de la Administración recogidos en el art. 66 de la LGT: el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el derecho a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. Estas causas han de interpretarse, además, de forma restrictiva, dada la regulación legal de la prescripción y sus efectos sobre el principio de seguridad jurídica. En consecuencia, se plantea si la presentación de una solicitud de rectificación de una autoliquidación incrementando las bases, cuotas o deducciones inicialmente autoliquidadas habría de suponer el reinicio del cómputo de los diez años para comprobar<sup>193</sup>. Del mismo modo, no quedan claros los efectos sobre el transcurso del plazo de las posibles actuaciones de comprobación parcial o limitada que pudieran llevarse a cabo; así por ejemplo de la regularización en 2015, mediante comprobación limitada, de bases pendientes de periodos anteriores (2008), por haberse cometido un error de transcripción respecto de las autoliquidadas inicialmente. A nuestro modo de ver, estas actuaciones solo interrumpirán el plazo de prescripción para liquidar la deuda tributaria del periodo al que se refieran, pero no el periodo de diez años para iniciar la comprobación de las bases de 2008, comprobación que, por otra parte, ya se habría iniciado a través de este procedimiento de gestión.

La configuración del nuevo plazo (art. 66. Bis.2, último apartado) suscita también la cuestión de determinar el tipo de procedimiento que se puede iniciar y las facultades que se pueden ejercer en él, dado que la ley alude al derecho a iniciar el

---

<sup>193</sup> En este sentido, la Resolución del TEAC de 9 de julio de 2012 (NFJ048019) fija como criterio que la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación, en cuanto que se refiera a elementos determinantes de la cuantificación de la obligación tributaria, tiene virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

procedimiento de comprobación que, como tal no existe en la LGT, en la que se regulan procedimientos de gestión e inspección en los que se aplican las potestades de comprobación e investigación con distinta intensidad y medios. Para ello es necesario tener en cuenta la precisión que, de nuevo vía enmienda, se introdujo en el proyecto de ley y en el texto normativo finalmente aprobado: *"La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito."*

Por ello, nos podemos encontrar ante tres situaciones:

La primera, en la que la Administración liquida dentro de los cuatro años el primer ejercicio en que se contiene el crédito fiscal.

La segunda, siendo inatacable aquella liquidación, por el transcurso del plazo legal, la Administración podrá comprobar los créditos fiscales que se hayan declarado o compensado respecto de ejercicios posteriores, que no estén prescritos. Y todo ello siempre que no hayan transcurrido diez años a contar desde el día siguiente *«a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones»*.

La tercera, es que transcurridos esos diez años, la Administración puede, con determinados requisitos comprobar el importe autoliquidado con los datos obrantes en la contabilidad, encontrándonos por tanto ante una comprobación formal.

## **b.2) La prueba dentro del plazo decenal**

La comprobación a la que alude el art. 66 bis.2 no prevé reglas específicas en relación con la carga de la prueba de las operaciones procedentes de periodos prescritos, como sí se desprendía, en cambio, de la doctrina del TS bajo el régimen anterior, al menos en relación con las BINs. En este sentido, la nueva regulación puede favorecer a los contribuyentes que tengan BINs generadas hace más de diez años, que no podrán comprobarse más allá de lo que luego señalaremos en relación con la aportación de la contabilidad. Sin embargo, para quienes tengan bases pendientes generadas hace más de cuatro años pero dentro del nuevo plazo de comprobación de diez, se plantea si, siendo posible la comprobación, serán también de aplicación las consideraciones realizadas por el TS en las sentencias dictadas a lo largo de 2013 y 2014 y que implicaba una cierta inversión de la carga de la prueba sobre las BINs, teniendo en cuenta además las modificaciones introducidas en esta materia por la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT.

Esta doctrina consideraba, en efecto, que acreditada la procedencia y cuantía de las bases negativas una vez que el contribuyente exhibía la autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, se traslada a la Administración tributaria la carga de probar la irrealidad de los datos aportados o la improcedencia de las calificaciones jurídicas realizadas por el obligado al determinar las bases. Esta consideración llevó, por ejemplo, al TS a estimar los recursos interpuestos en supuestos en los que para probar las pérdidas obtenidas en la transmisión de determinados activos (estaciones de servicio), la entidad inspeccionada aportó el contrato de compraventa, en el que se establecía un precio global por todas ellas. Para justificar las bases, la Inspección requirió informe individualizado de cada una de ellas, en el que se permitiera ponderar el volumen de ventas, situación geográfica, beneficios futuros, etc. La entidad inspeccionada no aportó dicho informe, pero sí otros documentos en los que trataba de demostrar la razonabilidad de las pérdidas. Dicha documentación se consideró, sin embargo, insuficiente, de modo que la Inspección rechazó su compensación. El TS estimó los recursos interpuestos modulando, en estos casos, la carga de la prueba e introduciendo una diferencia importante entre la prueba de las bases originadas en periodos prescritos y las procedentes de periodos respecto de los

que aún no hubiera transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidar, tal y como había sido interpretada por la doctrina administrativa, por ejemplo, en la Resolución del TEAC de 31 de enero de 2013 [R. G. 1806/2011], que rechaza la compensación de BINs por entender que las facturas aportadas para justificar los gastos no eran suficientes para acreditar los trabajos o servicios. «La prueba y justificación de dicha realidad recae por expresa disposición del art. 105 de la Ley General Tributaria sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario, de modo que si el sujeto pasivo no prueba la efectividad del gasto, no podrá ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba». Esta regla general ha quedado reforzada en la nueva redacción del art. 106.4 de la LGT que señala que aunque los gastos y deducciones que se practiquen por empresarios o profesionales se justificarán de forma prioritaria mediante factura, ésta no constituye un medio de prueba privilegiado, de modo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de sus operaciones.

La Exposición de Motivos del Anteproyecto de Ley de Modificación de la LGT señalaba expresamente que una de las finalidades de la reforma había sido aclarar que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración eran «las generales» aun procediendo de periodos prescritos, tal y como luego se reflejaba en el texto del Anteproyecto. Aunque esta precisión desapareció en la finalmente incorporada a la ley, parece previsible que, a tenor del art. 106.4 de la LGT se aplique también una vez prescrito el derecho a liquidar el periodo de origen, pero dentro del plazo de diez años para su comprobación.

Teniendo en cuenta las dificultades de prueba que pueden presentarse dado el tiempo transcurrido y la prescripción de los deberes de colaboración y suministro de información de terceros de conformidad con el art. 70.2 de la LGT, resulta necesario modular la regla general de la carga de la prueba según el principio de facilidad probatoria, teniendo en cuenta además que la compensación impropia de créditos fiscales puede motivar la imposición de la sanción del art. 195 de la LGT, con independencia del momento en que se hayan generado.

### **b.3) El artículo 67.3 de la LGT, dies a quo del plazo de prescripción**

El *dies a quo* del cómputo de dicho periodo decenal de comprobación queda fijado en el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas o el derecho a la aplicación de las deducciones. Como dice Fernández López<sup>194</sup>, el día inicial del cómputo va referido siempre al ejercicio económico en que nació la base imponible o la deducción, por lo que al no estar sometido *ex lege* ese plazo de 10 años a circunstancias interruptivas que permitan reanudar un nuevo cómputo, si la Administración se mantiene inactiva hasta el decimoprimer año posterior a ese periodo impositivo en que surgió y se declaró el saldo negativo, aquélla quedará privada definitivamente de su facultad de comprobar el correcto cumplimiento de la normativa reguladora de dicha partida negativa, tanto respecto del saldo generado en el ejercicio prescrito como en las cuantías pendientes de compensación o los importes de la deducción aplicables en ejercicios posteriores. Sí mantendría intacta la Administración sus plenos poderes de comprobación e investigación dentro del plazo ordinario de prescripción cuatrienal establecido por el artículo 66 LGT en relación con los ejercicios no prescritos, únicos periodos impositivos respecto a los cuales sería posible dictar el acto de liquidación tributaria.

### **b.4) Facultades administrativas de verificación una vez finalizado el plazo decenal**

Otro aspecto polémico de la nueva regulación es la pervivencia, una vez transcurrido el plazo de diez años, de ciertos deberes de prueba por parte del obligado y, en consecuencia, determinadas facultades de verificación de la Administración tributaria. Así lo indica el art. 66 bis.3, que señala que «*Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la*

---

<sup>194</sup> Obra citada pag. 115

*obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».* **Este precepto se completa con el art. 26.5 de la LIS, según el cual, «Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil», disposición que se reitera en relación con los excesos de deducciones, en los arts. 31, 32 y 39. Con ello, se plantea de nuevo el problema de las facultades con que contará la Administración tras la acreditación de estos conceptos.**

En cuanto a la documentación requerida se alude, en primer término y como ya hiciera la normativa anterior, a la autoliquidación/liquidación en la que se determinaron, aportación que habría de ser innecesaria, por tratarse de documentación en poder de la Administración (art. 34.h de la LGT). En todo caso, al desaparecer la referencia a los soportes documentales, la verificación a realizar será meramente formal, para ratificar que la cifra que se hace constar como pendiente de compensación coincide no solo con la autoliquidada en su origen sino que esta deriva del resultado contable obtenido en el ejercicio, tras practicar los ajustes extracontables que se hubieran reflejado en la autoliquidación<sup>195</sup>. Se trata, en consecuencia, de una verificación aritmética de que los datos reflejados en la autoliquidación aparecen respaldados y coinciden con los derivados de la contabilidad.

En el mismo sentido, de la redacción del art. 70.3 de la LGT se deduce que transcurridos los diez años no habrá obligación de justificar operaciones

---

<sup>195</sup> Prueba del carácter meramente formal de la verificación es también el carácter de la contabilidad no acompañada de los correspondientes soportes que, como indica Romero Plaza, "no es más que la transcripción, a través de una concreta técnica, de toda una serie de documentos (facturas, contratos, etc.), de forma que el valor probatorio de aquella queda sensiblemente disminuido cuando falta el soporte documental de los asientos" Romero Plaza, C. " Prueba y tributos". Tirant lo Blanch, Madrid, 2014, pág. 341.



más allá de esta documentación, al indicar que esta obligación se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente, con el límite de los diez años de prescripción establecido en el art. 66 bis.2 de esta ley. Transcurrido dicho plazo, únicamente existirá la obligación de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones de las mismas.

Y es que la verificación formal a la que hemos aludido, se desprende también de la modificación efectuada en la versión original de esta norma en la LIS que, en vigor desde 1 de enero de 2015, fue modificada, con efectos retroactivos a esta fecha por la Disposición final 6' 2 de la Ley de modificación parcial de la LGT (cuya entrada en vigor general fue del 12 de octubre), para eliminar la necesidad de acreditar que las BINs o créditos fiscales «resultan procedentes, así como su cuantía» una vez transcurridos los diez años, afirmación que abría de nuevo la polémica sobre la posible comprobación de la adecuación a Derecho de estas operaciones, restando valor al plazo de prescripción establecido por la propia norma.

Además de la aportación de la contabilidad, la LIS exige también el depósito de las cuentas en el Registro Mercantil, antes del 30 de julio, en el Registro de la provincia en que esté inscrita la sociedad.. Como es sabido, el depósito obligatorio de las cuentas se establece en el art. 279 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital que, en sus artículos siguientes, prevé el cierre registral, además de un régimen sancionador, como consecuencias para su incumplimiento. Para que el depósito se lleve a efecto, se hace necesaria la calificación positiva del Registrador de la Propiedad, verificando los extremos recogidos en el art. 280 de la misma ley: si los documentos presentados son los exigidos por la ley, si están debidamente aprobados por la junta general y si constan las preceptivas firmas, lo que ha llevado a calificar este tipo de control como de carácter formal y no material, que en modo alguno garantiza la veracidad del contenido de las cuentas, al igual que ocurre

con la legalización de los libros<sup>196</sup>. Si no se apreciaran defectos, se tendrá por efectuado el depósito, practicando el correspondiente asiento en el libro de depósito de cuentas y en la hoja correspondiente a la sociedad depositante. Del mismo modo que ocurre ante la falta de legalización de los libros obligatorios, el incumplimiento de este requisito no da lugar a la inhabilitación de la contabilidad a efectos de determinación de la base imponible por el método de estimación directa, pues en modo alguno impide a la Inspección la correcta comprobación de la situación del contribuyente, salvo que se aprecien irregularidades en la misma, y, sin perjuicio, de los efectos que puedan deducirse en el terreno mercantil.

Dados los efectos informativos del depósito frente a terceros, su exigencia para admitir la compensación transcurrido el periodo de diez años, trata de ofrecer una garantía mínima sobre la complitud formal y autenticidad de la contabilidad. En este sentido, al referirse el art. 26.5 de la LIS al depósito «durante el citado plazo», parece exigirse que el depósito se haya producido antes de que hubiera concluido el plazo de diez años y no necesariamente en el ejercicio correspondiente a la emisión de las cuentas. Este requisito, además de ser cuestionable por la amplitud del plazo de diez años para comprobar íntegramente, será también problemático a la vista de las estadísticas existentes sobre el incumplimiento del deber de depósito, que afecta a un porcentaje nada despreciable de sociedades, a pesar de las consecuencias que ello lleva aparejado, incluido el régimen sancionador, teniendo en cuenta también las múltiples vicisitudes que pueden conducir a su falta de cumplimentación y si, como parece desprenderse de las disposiciones transitorias, pretende aplicarse de forma retroactiva.

**b.5) Imposibilidad de rectificar la opción de la compensación de bases imponibles negativas una vez transcurrido el periodo voluntario de declaración. (arts. 119,3 y 4 de la LGT)**

---

<sup>196</sup> Como advierten Pérez de Madrid Carreras y Pérez Herrera el régimen adoptado para la calificación registral se puede considerar híbrido y "de calificación atenuada". "No se pretende asegurar la exactitud de los datos contables, ni siquiera que estos sean completos y coherentes de acuerdo con los depositados de ejercicios anteriores, es decir, no hay control sobre el contenido de las cuentas depositadas". "Una propuesta de revisión del sistema legal". El Notario del Siglo XXI. Revista online del Colegio Notarial de Madrid, (13 de abril de 2009).

La imposibilidad de comprobar las bases negativas, deducciones y cuotas pendientes en el plazo de diez años deja abierta la cuestión ya planteada bajo la regulación anterior de si dentro del citado plazo es posible presentar la autoliquidación cuantificando su importe e instar la rectificación del previamente declarado. La Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 señala, en este sentido, que con las modificaciones efectuadas en tomo a la prescripción se posibilita "no sólo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones", sino asegurar también el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

Sin embargo, esta manifestación no encuentra desarrollo en la Ley, que en su art. 119.4 declara: *"En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrá aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos"*.

Este precepto nuevo se justifica en la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 así: "Se señala expresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizada en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida."

Con la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria es indiscutible que "CRT" no hubiera podido cambiar por deducción la opción por compensación que había adoptado, puesto que su art. 119.3 dispone: "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar

con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración" STS de 28 de noviembre de 2011, RC 6369/2008 (RJ 2012, 2493).

Desde la AEDAF se propuso la supresión de este apartado 4 por ser "contrario al principio de regularización íntegra", que impone el deber a la Administración de incluir en los procedimientos de comprobación todos los aspectos "favorables y desfavorables" para el contribuyente, máxime cuando se otorga a la Administración tributaria la facultad de comprobar e investigar [...] con un límite temporal de 10 años".

Ese fue uno de los argumentos utilizados por la A.N. en sus Sentencias de 24 de mayo de 2012, rec. 249/2009 (JT 2012/710), 18 de julio de 2013, rec. 288/2010 (JUR 2013/272280) y 24 de octubre de 2013, recs. 410/2010 (JUR 2013/338989) y 358/2010 (JUR 2013/332031) para rechazar que pudieran comprobarse bases de periodos prescritos, "al situarse la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente, que no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos", aunque pudieran proyectarse en los siguientes.

A la vista de esta limitación, habría que entender que la rectificación o autoliquidación espontánea es posible aun tratándose de periodos prescritos, siempre que el procedimiento de aplicación de los tributos no se hubiera iniciado. La A.N. en sentencia de 23 de abril de 2015, rec. 204/2012, JT 2015/1375 ha rechazado, sin embargo, esta tesis ya en vigor la doctrina del TS que permitía la comprobación de las B1 N de periodos prescritos. Para ello se argumenta lo siguiente: 1) El concepto de base imponible es de naturaleza fiscal y no tiene que corresponder necesariamente con el de pérdida contable. Aunque de la documentación aportada a la demanda, las Memorias de las Cuentas Anuales de los años 2000 y 2001, y la depositada en el Registro Mercantil, pueda deducirse que existe correspondencia con los datos contenidos en la declaración del ejercicio 2006, lo cierto es que en aquella documentación se habla de conceptos contables que no tienen que coincidir con el concepto puramente fiscal, se indica. 2) La determinación de una base imponible negativa solo puede hacerse por el sujeto pasivo mediante la correspondiente declaración, tratándose de una "mera facultad

discrecional y potestativa del sujeto pasivo" que, según la sentencia citada, no puede realizarse "en momento ni de modo distinto del de la declaración periódica del Impuesto" (con cita de las Sentencias del mismo órgano de 28 de enero de 2010, rec. 499/2006, (JUR 2010/42939) y 11 de abril de 2002, rec. 974/1999 (JUR 2003/50557)).

Por otra parte, la LGT ha adoptado del principio general de la inmutabilidad de las opciones una vez ejercitadas. Su art. 119.3 LGT establece que «las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a este momento salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración.»

Como precisa Cordero González, el carácter irrevocable de las opciones tributarias se ha justificado partiendo del principio de seguridad jurídica y de la doctrina de los actos propios<sup>197</sup>. Así, incluso antes de la introducción del art. 119 de la Ley General Tributaria, la sentencia del Tribunal Supremo de 5 julio de 2011, RC 3217/2007 (RJ 2011/6192) consideró improcedente la solicitud de la rectificación de autoliquidación para instar la aplicación del diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios del art. 11 de la ya derogada Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. La citada sentencia señaló que «partiendo que la decisión u opción de acogerse o no a la previsión legal correspondía al interesado, y de que las opciones tributarias se comunican a la Administración, hay que entender, aunque no exista mención expresa a la normativa, que el momento en que debía ejercitarse la opción era el de la presentación de la declaración del ejercicio en que tenía lugar la transmisión de los activos que originaban la obtención de los beneficios extraordinarios. Problema distinto es si, una vez transcurrido el periodo voluntario de declaración e ingreso sin haberse acogido al diferimiento, el sujeto pasivo podía o no modificar su inicial decisión». Aún a falta de disposición expresa, el TS afirma la imposibilidad de rectificar, «al ser la opción una declaración de voluntad que efectúa el interesado a la que debe estarse

---

<sup>197</sup> Cordero González, E.M.: "*Las bases impositivas negativas ...*" Pág. 141.

por razones de seguridad jurídica». En el mismo sentido se pronuncian las sentencias del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2011, RC 2921/2009 (RJ 2012,2160) y 20 de abril de 2012, RC 636/2008 (RJ 2012, 6037) y 5 de mayo 2014, RC 5690/2011 (RJ 2014,2473). Igualmente, la sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2016, recurso 315/2014 (JUR 2016/166070), FJ 2 y la sentencia del referido órgano jurisdiccional, que califica la reinversión como una opción, de 16 de diciembre de 2010, recurso 467/2007, (JT 2010/1336), que cita las sentencias de esa Sala de 3 de noviembre de 2015 (recursos 621 y 624/01).

Ya vigente el art. 119.3 la LGT, este criterio se reiteró en la Resolución del TEAC de 30 de junio de 2011 (JUR 2011, 297752) con igual fundamento. Más recientemente, la resolución del TEAC de 21 de enero de 2016 (JT 2016/168) señala en unificación de doctrina que la inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación constituye una opción en el sentido que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el período en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores. Dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese período, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes, de conformidad con el art. 99.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA.

En la STS de 22 de noviembre de 2017, RC 2654/2016 (RJ 2017/5357), en la que se planteaba que la recurrente tenía bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios anteriores a 2003, no las compensó en el ejercicio 2003 porque en su autodeclaración correspondiente a este año no tenía rentas positivas que las pudiesen absorber; y por la razón anterior, esas bases negativas las aplicó en los ejercicios posteriores de 2005, 2006 y 2007.

Al regularizarse por la Inspección el ejercicio 2003 a través de la liquidación allí controvertida y aparecer en dicha regularización rentas positivas, la recurrente intentó trasladar al ejercicio 2003 las bases negativas inicialmente

aplicadas en el ejercicio de 2005 y rectificar al efecto la autoliquidación del ejercicio de 2005.

La recurrente señalaba que el art. 119,3 de la LGT de 2003 no era de aplicación a los créditos fiscales derivados de bases negativas que son susceptibles de modificación a través de una rectificación de la liquidación mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la liquidación tributaria, y así resultaba de lo que establecía el art. 23 de la Ley 43/1995 que, según la actora, permitía compensar las bases negativas durante un periodo de hasta 15 años.

Se añadía que la modificación de la LGT 2003 llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha esclarecido que la aplicación de las bases negativas a un determinado ejercicio no es un opción inmodificable que deba regirse por el art. 119.3 de dicho texto legal, pues dicha modificación legal ha introducido en dicho art. 119 un nuevo apartado 4, del que deriva que sí es posible modificar la opción que se ha hecho de la aplicación de bases imponibles negativas mientras no se haya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos. Además se indicaba que ese límite temporal (para las posibles modificaciones), resultaba de aplicación a partir del año 2015.

Y el Alto Tribunal acogía el motivo en el Fundamento de Derecho Sexto de su resolución, invocando el principio de íntegra regularización, con cita de su Sentencia de 26 de enero de 2012, RC 5631/2008, si bien delimitando el alcance de su fallo de la siguiente manera "(a) no significa reconocer a la recurrente el derecho a que se le aplique directamente la compensación que solicitó respecto de bases negativas en ejercicios anuales anteriores; (b) tan sólo se concede el distinto derecho a que la Administración tributaria, con carácter previo a realizar la liquidación resultante de la actividad inspectora, resuelva si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los concretos créditos fiscales que fueron invocados respecto de ejercicios anteriores, pero sin oponer como obstáculo que había precluido temporalmente el derecho a deducir esa solicitud; y (c) queda también a salvo el derecho de la Administración de condicionar la compensación solicitada para la liquidación

litigiosa a la dejación sin efecto de la compensación que por los mismos créditos fiscales hubiese realizado la entidad recurrente en otros ejercicios fiscales diferentes a los aquí controvertidos".

Por el contrario, en STS de 26 de octubre de 2018, RC 5417/2010, FJ3 (RJ 2018/4638) y referida una deducción por reinversión, y en la que el sujeto no optó por el diferimiento cuanto obtuvo la ganancia patrimonial, sino en el periodo posterior en que se materializó una inversión apta, el Tribunal confirma la imposibilidad de ejercicio tardío con fundamento en la propia confirmación del modelo de declaración, en las obligaciones formales que acompañaron al ejercicio de esta opción concreta y en la tramitación parlamentaria del actual 119.3 de la LGT.

En cambio, en el ámbito comunitario es de destacar la STJUE de 17 de mayo de 2018, Asunto —C-566/2016 (JUR 2018/141923) y respecto del IVA aplicable un sujeto no declarante en Hungría. Invocaba que podría haberse acogido al régimen de franquicia (este no existe en España y es una especie de no sujeción opcional al IVA para sujetos con volúmenes de operaciones pequeñas, sin derecho a deducir el IVA soportado) y el Tribunal concluye que la Directiva del IVA no se opone a negarle la opción.

A este respecto, se ha manifestado recientemente el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Resolución de 4 de abril de 2017, R.G. 1510/2013, y concretamente, en un supuesto de compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades (IS).

El Tribunal es claro al señalar que la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto señalado se configura como una opción tributaria. Para llegar a dicha conclusión, basa su exposición en lo siguiente:

- El ejercicio de dicho derecho es potestativo y no imperativo, esto es, el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de "opción".



- Se trata de una opción que se ejercita "con la presentación de una declaración", que es la declaración del IS.

En consecuencia, una vez aplicadas unas bases imponibles negativas en una liquidación, las mismas no podrán modificarse fuera del periodo voluntario de declaración. Es por ello, que resulta especialmente interesante el análisis de las diferentes situaciones que plantea el Tribunal a la vista de las diferentes conductas del contribuyente del IS. En concreto, los criterios expuestos por el Tribunal se basan en la intención con la que el contribuyente ejercitó o no tal derecho en la presentación de su autoliquidación.

El TEAC diferencia cuatro situaciones:

- Situación 1. Que el contribuyente hubiese autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación. El contribuyente no ejercitó ni renunció a su derecho, por lo que no puede hacerlo con posterioridad, criterio éste acertado.

- Situación 2. Que el contribuyente decida deducirse hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso debe entenderse, no que el contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe compensado, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación,

**mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe compensable no compensado en su autoliquidación. Salvedad hecha de que resulte aplicable lo dispuesto en el apartado 4 del art. 119 de la LGT introducido por la Ley 34/2015 (no vigente en el ejercicio analizado en la Resolución) y a tenor del cual "En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos".**

**- Situación 3. Que, aun autoliquidando una base imponible previa a la compensación positiva, el contribuyente decida no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso es claro que el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las imposables negativas compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o a devolver en su autoliquidación. Así las cosas, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex art. 119.3 LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar un cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.**

**A nuestro juicio, esta afirmación, en cuanto a que el sujeto haya compensado un importe inferior al límite, no nos parece correcta, pues puede suceder que el sujeto pasivo tenga una razón para no declarar, ya que en su declaración no tiene que pagar y luego se incrementa su base imponible, supuesto en el que se le perjudica claramente, pues, en ese caso, sí tendrá**

que ingresar en la Hacienda Pública, a pesar de que pueda contar con bases imponibles negativas.

- **Situación 4.** Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello. En estos casos, es claro que, con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.

En este caso, como acertadamente expone Ferrer<sup>198</sup>, el Tribunal considera que no puede hacerse de mejor condición al no declarante que al declarante y, por tanto, excluye el derecho de compensar bases imponibles negativas cuando la presentación de la autoliquidación del impuesto se efectúa de manera extemporánea, lo que, a nuestro juicio, es de todo punto lógico. El argumento del tribunal se basa en el art. 119.3 de la Ley General Tributaria, que dice que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración. Entendemos que, si es con la declaración del impuesto como el contribuyente ejercita o renuncia su opción, aunque esta se efectúe de manera extemporánea, será el medio óptimo para manifestar su decisión. El artículo citado no exige que la declaración deba presentarse dentro de plazo para que sea apta para manifestar el ejercicio o renuncia de la opción. Por tanto, consideramos que, si el legislador lo hubiera querido así, lo habría redactado expresamente en el

---

<sup>198</sup> Ferrer, J.A. *"La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades. Comentario a la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017"*, Ferrer y Asociados. Estudio Jurídico y Económico. 13/11/2017

art. 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Claro que, si se excluye la posibilidad de compensar bases imponibles negativas por presentar la autoliquidación del impuesto fuera del plazo reglamentariamente establecido, se estará considerando que el contribuyente habrá renunciado a este derecho, sin que dicha renuncia se haya efectuado de manera personal, clara, terminante e inequívoca.

En todo caso, cabe añadir que, a nuestro juicio, la compensación de bases no es una opción tributaria, sino un derecho que no se ve limitado por criterio alguno en el citado artículo que habla de que "aquéllas podrán ser compensadas", derecho que ha sido reconocido por la STSJ de la Comunidad Valenciana en sentencia de 23 de enero de 2015, recurso 1955/2011 (JUR 2015/92678), que consideró no aplicable el art. 119.3 a la compensación de bases imponibles.

También entre la doctrina se ha afirmado que la imposibilidad de modificar el ejercicio de una opción viene justificada por la máxima que impide *venire contra factum proprium* ligada al principio de buena fe entendido este último «como principio general del Derecho que impone un comportamiento leal en las actuaciones jurídicas», según ha señalado Navas Vázquez<sup>199</sup>.

A nuestro modo de ver, y al margen de lo antes señalado, este criterio debería aplicarse de forma flexible, permitiendo la modificación si existe error en la declaración de voluntad, considerando además probada su existencia si se aprecia la falta de motivación del sujeto para efectuar la elección que pretende modificar y, por ello, la incongruencia que supuso en su día la manifestación de voluntad.

---

<sup>199</sup> Navas Vázquez, R. "Opción por la tributación conjunta", en VVAA, E. Simón Acosta (coord.) Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a L. Mateo Rodríguez, Aranzadi, Pamplona, 1995. Pág. 1301.

De esta manera, como recuerda Cordero González<sup>200</sup>, las Normas Forales General Tributaria, aprobadas en Vizcaya (art. 117.3 de la N.F.2/2005, de 10 de marzo), Álava (art. 115.3 de la N.F. 6/2005, de 28 de febrero) y Guipúzcoa (art. 115.3 de la N.I.F. 2/2005, de 8 de marzo) aun recogiendo una norma similar al art. 119.3 de la LGT, prevén la posibilidad de que la normativa reguladora de cada tributo establezca otro momento o período diferente de rectificación en las condiciones que en ella se especifiquen. Así, los arts. 128 de las Normas Forales 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto Sociedades del Territorio Histórico de Álava; 2/2014, de 17 de enero del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa y 11/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya contemplan un listado de opciones, distinguiendo entre aquellas que no admiten modificación una vez transcurrido el plazo de autoliquidación y las que pueden alterarse finalizado este plazo, siempre que no se haya producido requerimiento previo de la Administración Tributaria, entre las que se encuentra la compensación de bases negativas. Sería conveniente que esta regulación se extendiera al resto del territorio del Estado de conformidad con la interpretación flexible que antes hemos mantenido, en atención a los distintos tipos de opciones tributarias existentes, permitiendo integrar bases imponibles no compensadas vinculadas, por ejemplo, la rectificación de otras opciones que incrementen la base o cuota del período.

### **C) TERMINACION.**

La impugnación de las liquidaciones que corrigen las bases imponibles declaradas por el sujeto pasivo plantea el problema de la impugnación de la liquidación que elimina la compensación de las bases ante la firmeza de la liquidación del periodo de su obtención.

El TSJ de Madrid, en sentencia de 6 de noviembre de 2013, rec. 622/2011 (JUR 2013/362326) ha resuelto que, a falta de impugnación de la liquidación del ejercicio en que se corrigen a la baja las BINS declaradas por el

---

200 Cordero González, E.M. "*Las bases imponibles negativas ...*" Obra citada págs.. 142 y 143.

contribuyente, no cabe impugnar la regularización de períodos posteriores para eliminar su importe. Se indica, en particular, que si la liquidación del ejercicio (2006) en la que se reducen las bases autoliquidadas, no fue impugnada «no puede ahora en este recurso intentar combatirla y deben darse por válidas las bases imponibles negativas que en aquella liquidación se establecieron y que dieron lugar, a su vez, a la minoración de bases imponibles negativas que la liquidación practicada respecto del ejercicio 2007». La recurrente alegaba haber iniciado un procedimiento de revocación frente a la liquidación del año 2006, pero el Tribunal considera que a falta de recurso devino firme y consentida, sin que el procedimiento de revocación pueda tener eficacia alguna ya que el mismo, de acuerdo con lo previsto en el art. 219 LGT, solo puede ser iniciado de oficio.

Esta doctrina no puede compartirse, no sólo por su incidencia sobre el principio de tutela judicial efectiva, quedando el contribuyente inerte frente a las liquidaciones de períodos posteriores, sino también por la falta de equilibrio que se aprecia en relación con las potestades atribuidas a la Administración en la comprobación de las bases. Estas pueden comprobarse, como es sabido, además de en el período de su obtención, en cualquiera posterior dentro del plazo de diez años previsto ahora en el art. 66 bis de la LGT, de manera que, pasada la oportunidad de regularizar dentro del plazo de prescripción relativo a la obligación tributaria del período de origen, la Administración tendrá tantas oportunidades de regularizar los ejercicios a los que se lleven las bases negativas, dentro de margen temporal del art. 66 bis. La misma facultad debería atribuirse al contribuyente, puesto que habrá que entender que el acto administrativo a través del cual se regulariza el período posterior en el que se compensan las bases, incorpora la argumentación y fundamentación por el cual se rechaza su importe. Lo contrario supondría una flagrante violación del principio de igualdad del art. 14 CE.

#### **D. DISPOSICIONES TRANSITORIAS.**

Naturalmente, las normas tributarias que hemos examinado se refieren a las bases imponibles generadas antes de su aplicación.

Así la Disposición transitoria duodécima de la Ley 43/1995, que ampliaba el plazo de compensación de 5 a 7 años, estableció expresamente que las bases negativas pendientes podían compensarse en el nuevo plazo. La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, incorporó la exigencia de que las bases negativas que hubieran sido objeto de liquidación o autoliquidación podían compensarse, ampliando el plazo de 10 a 15 años.

Por su parte, la Disposición transitoria vigesimoprimera de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, indica que *"las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los periodos siguientes"*. Para Cordero González<sup>201</sup> esta norma es innecesaria porque, evidentemente, las bases pendientes no se suprimen por la mera aprobación de la nueva ley que, a falta de disposición expresa, será la que pase a determinar su régimen jurídico. El problema no es, por tanto, si las bases negativas resultan compensables, sino si lo son en los términos de la norma vigente o de la que estaba en vigor en el momento de su obtención.

## CONCLUSIONES PROVISIONALES

**Primera.-** Si el sujeto pasivo pretende compensar bases imponibles negativas es necesario que previamente determine su importe mediante su autoliquidación, aunque sea fuera del plazo establecido para ello.

**Segunda.-** Una vez que el contribuyente exhiba la documentación exigida por el art. 26.5 de la LIS, la carga de la prueba de la irrealidad de los datos recae, evidentemente, sobre la Administración.

**Tercera.-** El art. 4 del art. 119 de la LGT es contrario al principio de "íntegra regularización" consagrado por la Jurisprudencia.

---

<sup>201</sup> Cordero González, E.M *"Las bases imponibles negativas ..."*Obra citada pag. 57.

**Cuarta.-** Si la Administración puede comprobar en el plazo de diez años las BINS, debería también el sujeto pasivo, en dicho plazo, en aras del principio de igualdad, corregir sus bases imponibles negativas previas en las que apreciara cualquier error.

## **CAPÍTULO 4º: RÉGIMEN SANCIONADOR.**

### **A) TIPO DEL INJUSTO**

#### **A.1. Elemento objetivo.**

El art. 195 de la LGT señala al respecto:

***"Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes***

*1.1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.*

*También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.*

*La infracción tributaria prevista en este artículo será grave*

*La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.*



*2 La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por 100 si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.*

*3 Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos. sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones."*

**Es evidente que nos encontramos, en cuanto a la primera de las infracciones, ante una infracción relacionada con el deber de declarar, pero fuera de las de efecto económico inmediato. El tipo, como señala Pérez Royo,<sup>202</sup> se encuadraría entre los comportamientos preparatorios de futuras infracciones de elusión de deuda y obtención indebida de devoluciones.**

**La infracción consiste, en primer lugar, "en declarar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota".**

**Se produce este tipo por ejemplo, cuando un sujeto en el Impuesto sobre Sociedades declara pérdidas superiores a las realmente producidas: de esta manera, aun cuando no se produzca directamente una evasión del tributo, pues la deuda sería, en todo caso, cero, se está preparando una deducción en la base del ejercicio futuro en que se produzcan ganancias, superior a la que hubiera correspondido con la declaración de las pérdidas reales. Lo propio sucederá, por ejemplo, en el IVA, si se falsean en la declaración de un trimestre las cuotas soportadas, a compensar en la cuota del próximo. Por último, el tercer concepto, «créditos tributarios», se corresponde con deducciones en la cuota, como sería el caso, por ejemplo, de una deducción en la del Impuesto de Sociedades por gastos por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.**

---

<sup>202</sup> **Pérez Royo, F.** *"Derecho Financiero y Tributario. Parte General"*. Thomson Reuters 25 Edición. Madrid 2017, pág. 430.

La infracción se encontraba tipificada en el art. 79.d) de la Ley 230/1963. El art. 88.1 de la Ley 230/1963, establecía una sanción el 10% cuando incidían en la base y del 15% cuando incidían en la cuota.

Durante la tramitación parlamentaria, como indican Mantero Sáenz y Giménez-Reyna<sup>203</sup> Rodríguez, se trata de reducir la sanción del 50% al 25% dado el incremento que representa sobre el régimen anterior (10% en la base y el 15% de la cuota de la Ley 230/1963), incremento que se justifica por la reducción del plazo de prescripción y la ampliación del de compensación, lo que obliga a desincentivar estas conductas con trascendencia en declaraciones futuras.

Y es que el régimen anterior estaba pensado para una situación en la que coincidían, al menos, en los primeros ejercicios de su aplicación, los plazos de prescripción y de compensación de bases o cuotas, lo cual suponía que esta sanción y la resultante de la aplicación de los conceptos indebidamente acreditados eran impuestas en el mismo expediente.

También se incurre en esta infracción, y esto es una novedad, cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones, por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

Por esta razón, cuando las cantidades indebidamente acreditadas son partidas a compensar o a deducir en la base imponible se aplicará sobre las mismas una sanción del 15 por 100, mientras que si se trata de partidas a deducir en la cuota de créditos tributarios aparentes, la multa será del 50%.

---

<sup>203</sup> Mantero Sáenz, A. y Giménez-Reyna Rodríguez, E. *"Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios"*. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid 2005. Pág. 855.

La infracción se califica en todo caso, de grave y la base de la sanción será el importe indebidamente determinado o acreditado. Esto, en el caso del segundo párrafo del apartado 1, coincidiría con el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas o la minoración de las cantidades a deducir o de los incentivos fiscales.

Como exponen Cervantes Sánchez Rodrigo y de Diego Ruiz<sup>204</sup>, entre otros autores, hasta la promulgación de la nueva Ley, si en una actuación de comprobación e investigación la Administración tributaria detectaba irregularidades en alguna de las partidas de la declaración de un obligado tributario (rentas, cuotas repercutidas, cantidades o cuotas a deducir, incentivos fiscales ...) que al final, como consecuencia de la utilización de cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, no suponían que el obligado tributario hubiese dejado de ingresar deuda tributaria, tales comportamientos no eran sancionados por la infracción contemplada en el art. 79.a) de la Ley 230/1963, ya que no se había dejado de ingresar efectivamente cantidad alguna.

Esta situación, consecuencia de la mecánica liquidatoria de algunos tributos y de la concreta tipificación de la infracción del citado art. 79.a), era totalmente inaceptable ya que suponía dejar impunes comportamientos claramente reprochables que de no haber mediado cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación hubieran sido sancionados. Por ello, se incluye también como conducta constitutiva de esta infracción el declarar incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, devolución o aplicación.

## **1.2. Tipos infractores**

---

<sup>204</sup> Cervantes Sánchez Rodrigo, C.J., de Diego Ruiz, R. Mejías López M., Mestre García, E., Plaza Alonso, A., Ruiz Gómez, E. *"Guía de la Ley General Tributaria"* 1ª Edición CISS. Madrid 2004, Pág. 420.

### 1.2.1. Determinación o acreditación improcedente.

Como se ha visto, la primera de las infracciones del art. 195, tipifica la infracción grave consistente en "ACREDITAR", término que según la RAE, Vigésima Edición, significa:

- 1.tr. Hacer digno de crédito algo, probar su certeza o realidad. U.t. c. prnl.
- 2.tr. Afamar, dar crédito o reputación. U. t. c. prnl.
- 3.tr. Dar seguridad de que alguien o algo es lo que representa o parece.
- 4.tr. Dar testimonio en documento fehaciente de que alguien lleva facultades para desempeñar comisión o encargo diplomático, comercial, etc.
- 5.tr. Com. Tomar en cuenta un pago.
- 6.tr. Com. abonar (asentar una partida en el haber).
- 7.prnl. Lograr fama o reputación.

"DETERMINAR", según aquél,

1. tr. Fijar los términos de una cosa.
2. Distinguir, discrepar.
3. Señalar, fijar una cosa para algún efecto. Determinar día, hora.
4. V.t.c. Tomar resolución.
5. Hacer tomar una resolución. Esto me determinó a ayudarle
6. Dar, sentenciar, definir. Determinar el pleito, la causa.

Coincidimos con Cordero González<sup>205</sup>, en que su ámbito material, sin embargo, no se reduce a este fenómeno, abarcando también otras conductas como la determinación o acreditación improcedente de cuotas soportadas en el IVA, de pérdidas patrimoniales y rentas negativas en el IRPF, bases imponibles negativas en el IRNR, así como otras reducciones o deducciones a aplicar sobre la base o la cuota de cualesquiera tributos, siempre que, en todo caso, resulten a compensar o deducir en declaraciones futuras.

---

<sup>205</sup> Cordero González, E.M.: "*Las bases imponibles negativas ...*" Obra citada Pág. 224.

La citada infracción sanciona una conducta que, sin implicar de forma

inmediata daño patrimonial a la Hacienda Pública, es preparatoria, como antes se ha indicado, del mismo, al determinarse de forma indebida un beneficio fiscal que permite minorar la deuda tributaria u obtener una devolución en declaraciones posteriores.<sup>206</sup>

Se trata de una infracción por la mera determinación o acreditación, con independencia de que dé lugar a un dejar de ingresar o devolución improcedente en un periodo posterior, STS de 27 de enero de 2003, RC 420/1998, FJ 8 (RJ 2003/2477). Esta precisión es fundamental para distinguir este comportamiento de otros tipificados en dicha norma.

Así, si las partidas incorrectamente determinadas minoraran la deuda derivada de la misma declaración es evidente que se estaría cometiendo la infracción del art. 191 de la LGT por dejar de ingresar. Si, por el contrario, la determinación improcedente de partidas careciera de repercusiones económicas tanto para la declaración presente como para las posteriores, procedería la del art. 199 «por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico». La infracción del art. 195 es, por otra parte, más específica que la sancionada en el art. 194.2, por solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales. Como advierte esta norma, constituye dicha infracción solicitar indebidamente tales beneficios o incentivos «mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que, como consecuencia se dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por algunas de las infracciones previstas en los arts. 191, 192 o 195 de esta Ley».

---

<sup>206</sup> Anteiros Pereira, J *"Las sanciones tributarias"* Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 97 y C. Muñoz Baños, *"Reglamento del procedimiento sancionador"*. Edesa 2001, págs. 135 y ss. Sobre su carácter como infracción de peligro, que tiende a sancionar actos preparatorios del daño patrimonial posterior, vid. Entre otros, Pérez Royo, F. *"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*. Madrid IEF, 1986, pág. 338.

La STS de 22 de septiembre de 2011, RC 4289/2009, FJ 5 (RJ 2011/5684), admite la prevalencia del art. 195 sobre el 199, en base a las siguientes consideraciones:

**"B) Pues bien, como el propio órgano de instancia sugiere —aunque no lleva este reconocimiento hasta sus últimas consecuencias-, de las citadas, la regla aplicable en el caso enjuiciado para seleccionar la norma sancionadora es la de la especialidad, no el principio de proporcionalidad, que no se contempla ni por razones obvias (sobre las que, no obstante, después abundaremos), se podía contemplar en el citado art. 8 del CP.**

*En efecto el principio de especialidad "se aplica cuando los supuestos del tipo general entran en el tipo especial, el cual contiene además cualquier otro elemento adicional (requisito o elemento especializante que constituye la razón de ser el tratamiento diferenciado), resolviéndose a favor de la aplicación de la norma especial, conforme al principio "lex superior derogat legi generale" y ello con independencia de que la Ley especial imponga pena mayor o menor" (Sentencia de 22 de mayo de 2009, cit. Mismo FD). Y, bajo estas premisas, partiendo de que, según consta en autos, el comportamiento de Inversiones Chil, S.L. consistió en señalar en la autoliquidación del IS, ejercicio 2003, una cantidad pendiente de deducción (por inversiones en Canarias) en la cuota de periodos impositivos ulteriores superior a la procedente, como hemos adelantado, debe coincidirse necesariamente con el Abogado del Estado en que la norma punitiva aplicable era el art. 195 de la LGT, y no el art. 199 de la LGT.*

*Así, en la medida en que la obligada tributaria no hizo otra cosa que consignar un dato inexacto o falso en la autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio 2003 que no provocó perjuicio económico para el Erario Público en dicho periodo, tal comportamiento podría subsumirse, en principio, lógicamente, en el art. 199 de la LGT, que define como infracción tributaria grave «presentar de formar incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaradores», «siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública». Sin embargo, no resulta discutido*

que con su actuación Inversiones Chil S.L, aunque no dejó de ingresar ni obtuvo devoluciones indebidas en el ejercicio 2003, sí determinó (esto es, consignó sin aportar pruebas o justificantes que avalasen) en la autoliquidación de ese periodo una cantidad a deducir (partida negativa) en la cuota de ejercicios posteriores (futuros) superior a la debida, lo que, de no detectarse a tiempo por la Administración tributaria, podría haber causado en el futuro un perjuicio para la recaudación. Y este concreto comportamiento (determinación de una partida negativa superior a la real a deducir en la cuota de una declaración futura), que incorpora un elemento adicional que no se recoge en el art 199 de la LGT -la posibilidad de causar con la actuación un perjuicio económico futuro, encaja perfectamente en el elemento objetivo del art. 195 de la LGT, que define como infracción grave «determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros»(apartado 1), lo que, en virtud de la regla de la especialización determina que jurídicamente sea la única norma aplicable".

**Y remite a cuestión de constitucionalidad la posible vulneración del principio de proporcionalidad, declarando al respecto<sup>207</sup>:**

<sup>207</sup> "Ciertamente, aunque la relación de proporción que debe guardar un comportamiento ilícito con la sanción que se le asigna sea « el fruto de un complejo juicio de oportunidad del legislador» ( STC 55/1996, de 28 de marzo , FJ 6) o, lo que es lo mismo, el producto « de un complejo análisis político criminal y técnico que sólo al legislador corresponde » (STC 161/1997, de 2 de octubre , FJ 12), este último « no puede prescindir de ciertos límites constitucionales » (STC 55/1996, de 28 de marzo , FJ 6). En efecto, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, la relación valorativa entre precepto y sanción « será indicio de una vulneración del derecho fundamental que la sanción limita cuando atente contra "el valor fundamental de la justicia propio de un Estado de Derecho y de una actividad pública no arbitraria y respetuosa con la dignidad de la persona" » ( STC 161/1997, de 2 de octubre , FJ 12; en sentido similar, SSTC160/1987, de 27 de octubre, FJ 6; 150/1991, de 4 de julio, FJ 4, in fine 55/1996, de 28 de marzo ( RTC 1996, 55) , FJ 9 ; 136/1999, de 20 de julio , FJ 23); es decir, cuando concorra un « desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma » a « partir de las pautas axiológicas constitucionalmente indiscutibles y de su concreción en la propia actividad legislativa » (SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 9; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 12 ; 136/1999, de 20 de julio, FJ 23). Pero cuando el Juez o Tribunal considere que esto sucede, es evidente que tendrá que plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal

No hay duda en la doctrina y jurisprudencia acerca de su carácter autónomo y su procedencia aunque no se llegue a producir un perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La STSJ de Cataluña de 19 de diciembre de 2008, recurso 517/2005, FJ 5 (JT 2009/537), se refiere al bien jurídico protegido por dicha infracción señalando que "El bien jurídico protegido se lesiona, no con la causación del efectivo daño a la Hacienda Pública sino con la conducta preordenada a la causación de perjuicio o potencialmente causante del mismo, siendo la finalidad perseguida por el precepto el evitar el comportamiento que no da lugar a un inmediato resultado de daño sino que es preparatorio de la evasión o defraudación a consumir en un momento posterior. Siendo además el propio TEAC que en la resolución de fecha 23 de mayo de 2003 dictada en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio señala "puede constituir infracción tributaria, de acuerdo con lo establecido por el art. 79.d de la Ley General Tributaria, la consignación de bases imponibles negativas que no se ajustan a las inicialmente declaradas en las declaraciones que medien entre la inicial y aquella en que esas bases negativas se compensen, siempre que no hubiera sido sancionado en la declaración originaria de las mismas."•

Por eso, la infracción es sancionable también aunque concurren circunstancias sobrevenidas que hagan imposible el aprovechamiento de las cantidades indebidamente determinadas, por ausencia o insuficiencia de la base imponible de los periodos posteriores si la sociedad continúa en pérdidas o por su disolución.<sup>208</sup>

---

*Constitucional (art. 5.2 de la LOPJ ( RCL 1985, 1578, 2635) ), quien, « para la evaluación de si se ha producido un sacrificio excesivo del derecho fundamental que la pena restringe », habrá de aplicar el «contenido mínimo de proporcionalidad » al que acabamos de referirnos, que « no comporta ninguna evaluación añadida de calidad o de conveniencia de la norma cuestionada" (STC 161/1997, de 2 de octubre (RTC 1997,161), FJ 12)."*

<sup>208</sup> Así, SSTs de 16 de junio de 2011, RC 5802/2008 (RJ 2011/5397), FJ 5 y 22 de septiembre de 2011, RC 4289 (RJ 2011/5684), FJ 5.



Así, la resolución del TEAC de 19 de octubre de 2012, 1747/2012/010, en asunto sobre IVA, ha señalado que "La infracción tributaria consistente en determinar o acreditar improcedentemente créditos tributarios a compensar en la cuota de declaraciones futuras propias, tipificada en el art. 195.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, se consuma por el mero hecho de la improcedente acreditación, aunque no se hubiera realizado una posterior compensación de las cuotas indebidamente acreditadas. Se trata de una infracción independiente de la consistente en dejar de ingresar u obtener indebidamente devoluciones, sin perjuicio del carácter deducible de la primera, del importe de la sanción que se imponga como consecuencia de la efectiva compensación."

La resolución reitera el criterio sostenido en la de 19 de octubre de 2010 RG 7320/2008.<sup>209</sup>

Y, como con acierto destaca Cordero González<sup>210</sup>, ninguna de estas circunstancias subsana la lesión del interés colectivo protegido por la infracción ni permite apreciar regularización de la situación tributaria del obligado tributario, que únicamente tiene como cauce la presentación de una autoliquidación rectificativa cuantificando correctamente las bases negativas declaradas inicialmente.

Ahora bien, según Pérez Royo<sup>211</sup>, debemos tener presente, a efectos de la sanción, que este tipo de infracción será descubierta, en numerosos casos, junto con la de falta de ingreso u obtención de devoluciones por el mismo sujeto. En todo caso, cuando se produce esta circunstancia de la doble

---

Igual criterio mantiene la doctrina administrativa, en resoluciones del TEAC de 25 de junio de 2004 (JUR 2004,27526) y 14 de septiembre de 2007 (JT 2007,1662).

209 En el mismo sentido la resolución de 23 de mayo de 2003, RG 531/2002, con respecto a LGT 230/1963 sobre bases imponibles negativas indebidamente acreditadas. Y en el mismo sentido la de 28 de julio de 2011, RG 1414/2010, con respecto al mismo concepto.

210 Cordero González, E.M.: *"Las bases imponibles negativas ..."* Pág. 226.

211 Obra citada pág. 431.

infracción se aplica la regla siguiente: las sanciones impuestas por las infracciones preparatorias serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones. O sea, que, aunque las infracciones que estudiamos en este apartado sean autónomas, cuando se consume por el mismo sujeto la infracción que mediante ellas se preparaba, no habrá lugar a doble sanción, sino que la de la infracción preparatoria quedará subsumida en la de la principal, si esta sanción es superior. Si es inferior, será ésta la que quede subsumida en la de la infracción preparatoria.

Y es que, como señala el TEAC en su resolución de 1 de julio de 2005 (JUR 2005/279256), la compensación de sanciones no permite considerar que la primera sea una sanción a cuenta de la posterior, de modo que si ésta no tiene lugar, se pueda proceder a su devolución. No, la resolución afirma "Se trata sencillamente de una técnica que recuerda la del Código Penal en materia de penas a imponer en los concursos de delitos", que determina "una modulación de la cuantía a imponer por la posterior infracción". Naturalmente, nunca habría lugar a la devolución del exceso de la primera si ésta fuera superior.

En todo caso, recordemos que esta fundamental regla se aplica sólo cuando quien consuma la infracción principal es el mismo sujeto, pero no cuando quien aprovecha la falsa acreditación es un tercero. Éste sería, por ejemplo, el caso de la falsa imputación de crédito fiscal por dividendos.

En lo que respecta a la adecuación de esta sanción al ordenamiento jurídico tributario existen posturas discrepantes en la doctrina. Málvarez Pascual<sup>212</sup> defiende su supresión, al margen de que pueda valorarse la conducta

---

<sup>212</sup> Málvarez Pascual, L.A. "La adecuación a los principios penales de la infracción consistente en la acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota". VVAA. Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo, Thomson Reuters, Aranzadi 2010, Págs.. 983 y ss.

preparatoria como elemento de graduación de la sanción por defraudación tributaria, para calificarla de leve, grave o muy grave o bien simplemente "establecer un porcentaje adicional de sanción sobre la parte de defraudación motivada por la compensación o deducción de las partidas improcedentemente acreditadas en un periodo impositivo anterior. Y es que para el autor la infracción no supone ningún peligro para la recaudación y si la Inspección comprueba la falta de procedencia de la justificación de las bases imponibles declaradas, basta con sancionar la defraudación cometida.

Cordero González<sup>213</sup> es de una opinión totalmente distinta. Para la autora, el mantenimiento de la infracción de peligro resulta necesaria ante las dificultades que presenta la comprobación de las bases en el momento de su compensación teniendo en cuenta el plazo de prescripción de las obligaciones formales establecidas en el art. 70.2 de la LGT en relación con las obligaciones de terceros. Esta norma señala que a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los párrafos d), e) y f) del apartado 2 del art. 29 esta Ley deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil —seis años- o si fuera superior, en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales, vinculado, como es sabido, en el art. 70.1 a la prescripción del derecho a determinar sus propias deudas tributarias. La sanción de la conducta preparatoria debe, a su juicio, mantenerse, pero sometida a una profunda revisión para adecuarla al grado de culpabilidad del sujeto infractor, a la gravedad de su conducta, habida cuenta del carácter preparatorio, y a la extensión de las potestades administrativas de comprobación que, como queda dicho, se extienden durante el plazo de diez años desde el fin del plazo para autoliquidar.

Y es que con las sucesivas reformas del impuesto, tal como antes hemos indicado, al mantener su cuantía en el 15% de las bases o el 50% de las cuotas

---

<sup>213</sup> Cordero González, E.M.: *"Las bases imponibles negativas ..."* Pág. 228.

improcedentes, a pesar de haberse ido rebajando progresivamente el tipo de gravamen, se pueda llegar a superar a la procedente por dejar de ingresar.

Por su parte, y como indica esta autora<sup>214</sup>, en relación con esta infracción, la nueva regulación deja abierta también la cuestión de si, transcurrido el plazo cuatrienal de prescripción del derecho a imponer sanciones en relación con el periodo en el que se determinaron por primera vez las BIN y demás créditos fiscales, es posible aplicar la sanción del art. 195 de la LGT por su determinación improcedente en los periodos posteriores en los que se hubieran consignado como pendientes.

La Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013, RG. 1635/2011, dictada en unificación de criterio, parece pronunciarse en contra de esta posibilidad. Esta resolución señala, por un lado, que dentro del tipo infractor del art. 195 de la LGT se integra no solo la indebida acreditación de BINs en el periodo de origen sino también la consignación errónea en periodos posteriores de bases pendientes que no se ajustan a las inicialmente declaradas. El TEAC diferencia claramente este supuesto de aquellos otros en los que el error en el saldo es improcedente ya en el periodo de origen, señalando que es en este periodo en el que ha de sancionarse la incorrecta determinación de la base negativa. El TEAC no aclara, sin embargo, si es posible la sanción en periodos posteriores si el primero estuviera prescrito, como ha entendido sin embargo la Sentencia del TSJ de Andalucía de 1 de abril de 2013<sup>215</sup>, recurso 2565/2007, FJ 4 (JUR 2013/231614).

---

<sup>214</sup> Cordero González, E.M. *"El derecho a comprobar e investigar ..."* Pag. 34.

<sup>215</sup> Se trataba aquí de un error detectado por el órgano de gestión tributaria en la autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2003. en relación con la BIN procedente de 1999 y no compensada aún. Al haber declarado en el citado ejercicio gastos de personal en cuantía superior a los consignados en la declaración resumen anual de retenciones, lo que motivó la reducción de la BIN a compensar en el ejercicio 2003, objeto de comprobación. Según esta sentencia «cuando las bases negativas irregularmente originadas en un ejercicio impositivo se van reproduciendo en los siguientes y aquella conducta infractora se va reiterando ejercicio tras ejercicio sin que el ilícito se hubiera sancionado en aquel en el que originariamente fue declarada la base imponible negativa, el órgano sancionador queda facultado para castigar la conducta ilícita (...) siempre que

En sentido semejante, la resolución del TEAC de 14 de diciembre de 2017 (JT 2017/1388), relativa al IVA y a la consignación incorrecta de cuotas a compensar de los periodos anteriores, señala que procede la aplicación del art. 195.1 de la LGT, siempre que se haya realizado correctamente la liquidación en el periodo de origen y el interesado no hubiera sido sancionado en el mismo; si el importe inexacto de saldo pendiente se debe a que se autoliquidó inicialmente en el periodo de origen, la infracción tributaria se debe sancionar en dicho periodo.

Igualmente, las resoluciones del TEAC de 21 de marzo de 2013 y 22 de abril de 2015. Reiteran el criterio de RG 00/01635/2011 (21-3-2013) referido al Impuesto sobre Sociedades y a bases imponibles negativas.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 8 de marzo de 2018, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, resuelve que la conducta de un obligado tributario que acreditó en la declaración de determinados ejercicios unas bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros que se determinaron improcedentes en un procedimiento de comprobación sobre dichos ejercicios y por la que fue sancionado, es susceptible de ser nuevamente sancionada, partiendo de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, cuando con posterioridad a dicho procedimiento el obligado tributario las vuelve a incorporar como pendientes de compensación en la declaración de un ejercicio posterior, sin que la nueva sanción deba minorarse en el importe de la primera.

Para resolver la cuestión debatida, el órgano administrativo, analiza, en primer lugar, si la Administración tributaria ha vulnerado el principio *non bis in ídem*, cuando tras haber sancionado la acreditación improcedente de bases imponibles negativas de los ejercicios 2009 y 2010, puesta de manifiesto en la comprobación inspectora de tales ejercicios, sanciona más tarde la acreditación improcedente de esas mismas bases que el obligado tributario había

---

la conducta originaria no hubiera sido objeto de sanción por imperativo del *non bis in ídem*."

incorporado a su autoliquidación del ejercicio 2012 pese a que habían sido eliminadas anteriormente por la Inspección y, en segundo lugar, si de resultar conforme a Derecho imponer otra sanción por la acreditación improcedente de las bases negativas en la autoliquidación de 2012, esta sanción debería minorarse en el importe de la primera.

Como es sabido, la dimensión material o sustantiva del principio *non bis in idem* impide sancionar al mismo sujeto en más de una ocasión por el mismo hecho con el mismo fundamento. Pues bien, el TEAC no aprecia vulneración alguna del citado principio en el caso examinado. Y es que aunque la infracción que se pone de manifiesto en ambos procedimientos sancionados sea la misma, esto es, la acreditación improcedente de las mismas bases imponibles negativas, no puede obviarse que en el segundo procedimiento la infracción que se sanciona se cometió cuando el obligado tributario ya conocía la improcedencia de tales bases y, pese a ello, decidió incorporarlas de nuevo a su autoliquidación del ejercicio 2012. No nos encontramos, por tanto, ante una misma infracción que pretende sancionarse dos veces sino ante dos infracciones que pueden, en consecuencia, ser sancionadas independientemente. No se está sancionando dos veces una misma conducta infractora. Se sanciona una conducta infractora y su reiteración.

Cosa distinta habría que concluir si la comprobación inspectora que determinó la improcedente acreditación de las bases imponibles negativas de los ejercicios 2009 y 2012 hubiera finalizado después de vencido el plazo para la presentación de la autoliquidación del ejercicio 2012. En esta tesitura, ciertamente, se vulneraría el principio *non bis in idem* si la Administración, tras haber sancionado por la acreditación improcedente de bases imponibles negativas de los ejercicios 2009 y 2010, puesta de manifiesto en la comprobación de estos ejercicios, pretendiera sancionar al obligado tributario por la acreditación improcedente de esas mismas bases incorporadas a su autoliquidación del ejercicio 2012. En este caso la consignación por el obligado tributario de las bases negativas en su autoliquidación de 2012 no constituye un hecho nuevo susceptible de sanción independiente sino que es la consecuencia lógica y necesaria del hecho ya sancionado anteriormente. Se estaría en este caso, en aquella situación en la que el error en el saldo

pendiente de aplicación en ejercicios futuros se debe a que la base imponible negativa se autoliquidó incorrectamente en el ejercicio origen de la misma situación para la cual se debe sancionar en el ejercicio origen en que se autoliquidó incorrectamente la base imponible negativa.

Una vez concluido que no existe vulneración del principio *non bis in ídem* en el caso examinado y que, por lo tanto, resulta conforme a Derecho imponer otra sanción por la acreditación improcedente de las bases negativas en la autoliquidación de 2012, la resolución administrativa examina si, como sugiere el TEAR, esta sanción debería minorarse en el importe de la primera.

Pues bien, a la vista de lo dispuesto por el art. 195 de la Ley 58/2003 (LGT), en el caso examinado la sanción que se impone por la autoliquidación de 2012 no debe ser minorada en el importe de la sanción impuesta con ocasión de la regularización de los ejercicios 2009 y 2010 puesto que la infracción de la que la posterior sanción trae causa no procede de la compensación por el obligado tributario de las bases imponibles indebidamente acreditadas.

La minoración regulada en el art. 195 de la Ley 58/2003 (LGT) sólo procede en aquellos casos en los que, como consecuencia de la compensación de las bases negativas improcedentes, resultara otra infracción, como la de dejar de ingresar del art. 191 del mismo texto legal. La fundamentación de esta minoración es que la sanción del primer párrafo del art. 195 de la Ley 58/2003 (LGT) es una conducta preparatoria -la acreditación- que busca un resultado final -la compensación- en una declaración posterior, que es donde se puede producir el verdadero quebranto recaudatorio. En cambio, en el caso que aquí se examina nos encontramos ante la misma conducta sometida dos veces, razón por la cual no procede la minoración de la primera sanción en la segunda.

**1.2.2. La declaración incorrecta de renta neta, cantidades o cuotas a deducir o incentivos fiscales del periodo existiendo bases imponibles negativas pendientes de compensación.**

**El segundo apartado del art. 195.1 de la LGT advierte que "también se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación". Esta posibilidad se contempla ahora también en el art. 119.4 de la LGT, tras su modificación por la Ley 34/2015, en virtud del cual se indica también que en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción.**

**Se sanciona, así pues, a quien declara incorrectamente alguno de estos conceptos teniendo bases negativas pendientes que impiden el nacimiento de la deuda tributaria o reducen su importe, al instarse su compensación en el marco del procedimiento de comprobación. Es posible también que las cantidades declaradas indebidamente en el periodo se refieran a la cuota. Así, por ejemplo, quien teniendo bases negativas de periodos anteriores y una base imponible positiva en el periodo, sólo compense una parte de las bases negativas, pues gracias a las deducciones que se aplica indebidamente en la cuota carece de deuda tributaria. Si, tras la oportuna comprobación, dichas deducciones se consideran improcedentes y se opta por incrementar las bases compensadas en su momento, la cuota será igualmente inexistente.**

**En resumen, la infracción del art. 195.1 integra, en consecuencia, dos tipos de conductas: la determinación "original" de una base negativa del periodo, esto es, la primera determinación de una base imponible negativa en el Impuesto sobre Sociedades, considerada excesiva o improcedente tras la oportuna comprobación. Y la consignación como pendiente de compensar de una base negativa de periodos anteriores que resulta igualmente improcedente, al utilizarse para absorber el aumento en la base o cuota resultado de una comprobación administrativa. En el primer supuesto, el objeto de la comprobación es la base imponible negativa en sí misma; en el segundo, la**



base positiva o cuota del periodo, cuyo incremento motiva la reducción de las bases pendientes procedentes de ejercicios anteriores que se consignan en la autoliquidación como pendientes de compensación para los siguientes. El efecto de ambas conductas es idéntico, pues en los dos casos se consolidan indebidamente cantidades susceptibles de minorar la deuda tributaria de otros periodos. Las diferencias entre ambas permiten, en cualquier caso, su coexistencia en la misma declaración. Así, quien oculta renta declarando además una base negativa inexistente correspondiente a este periodo, cuando acredita también bases negativas pendientes de compensación procedentes de periodos anteriores.

La sanción de esta conducta en el art. 195.1 procede, como antes se ha indicado, de la LGT de 2003, que incorporó este párrafo al citado precepto<sup>216</sup>. Con anterioridad tanto el TEAC como el Tribunal Supremo habían afirmado que la citada conducta no era reconocible al tipo del antiguo art. 79.d), que contemplaba la infracción hoy recogida en el primer párrafo del vigente 195. La resolución del TEAC de 19 de octubre de 1994 (JT 1994/1471) consideró, en efecto, que el art. 195 sólo contemplaba "el caso de reducción de partidas a compensar en ejercicios futuros, no pudiendo extenderse a aquellos casos en los que, incrementándose por la Inspección la base imponible declarada, dicho incremento no diera lugar a cuota tributaria, al ser absorbida por bases imponibles negativas provenientes de ejercicios anteriores."

Y es que no sólo esta conducta era de difícil encaje en el art. 79.d) de la LGT, sino que también lo era en la infracción de dejar de ingresar, al no existir cuota tributaria.

---

<sup>216</sup> El informe para la reforma de la LGT había advertido de la procedencia de incluir expresamente esta infracción. En estos casos, "no se discute —señala el citado informe- la posibilidad de aplicar el beneficio fiscal, pero sí que su consignación excesiva por el contribuyente no sea sancionable. A tal efecto cuando el art. 79.d) tipifica como infracción la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos de impuestos, debería aclarar que también integra la consignación indebida de saldos o remanentes de beneficios fiscales con origen en ejercicios anteriores."

Por otra parte, el art. 119.4 de la LGT, tras su modificación por la Ley 34/2015, además de afirmar lo que ya se desprendía con anterioridad del art. 195, la posibilidad de aplicar cantidades pendientes de compensación en el marco del procedimiento de comprobación, impide aplicar al periodo comprobado cantidades ya aprovechadas en otros periodos, mediante la presentación de declaraciones complementarias, al declarar que no resulta posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tribunales.

### **A.2º Elemento subjetivo**

El art. 195 de la LT omite toda referencia al elemento subjetivo del tipo infractor, lo que, en principio, significaría que podría cometerse de forma dolosa o culposa o "con cualquier grado de negligencia", como señala el art. 183.1 de la mencionada norma.

Ahora bien, el principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los arts. 24.2 y 25.1 C.E. y expresamente establecida en el art. 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, y que para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en sentencias 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990/76) y 164/2005, de 20 de junio (RTC 2005/164). Así lo declara el Tribunal Supremo en STS de 15 de marzo de 2017, RC 1080/2016, FJ 2 (RJ 2017/1135), Precisamente por ello, en sentencia de 26 de febrero de 2016, recurso 49/2014 (JT 2016/1118), del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en sede en Málaga, y referida a un simple error de transcripción en la consignación de bases imponibles, se anula la sanción impuesta al obligado tributario.

En este sentido, cabe señalar que la doctrina jurisprudencial entiende aplicable esta infracción, no sólo en los supuestos de ocultación, falseamiento de datos u

otras conductas claramente dolosas, sino también a aquellos casos en que las bases negativas proceden de la aplicación incorrecta de normas tributarias.<sup>217</sup>

---

<sup>217</sup> Así, en la sentencia de la Audiencia Nacional, de 30 de junio de 2017, recurso 634/2015 (JUR 2017/206944), FJ 3, se incardina en la infracción del art. 195.1 la inclusión por el obligado de una pérdida por deterioro del valor de la participación de una sociedad, tanto en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, como en la autoliquidación del grupo consolidado en el que estaba aquella integrada.

En la sentencia del TSJ de Madrid de 31 de mayo de 2016 (JUR 2016/157860), recurso 860/2014, FJ 5, se sanciona la deducción en el IVA de cuotas procedentes de facturas emitidas por una sociedad inactiva que no correspondía a servicios realmente prestados.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de abril de 2016, recurso 211/2014 (JUR 2016/97298), FJ 6, sancionaba a la actora porque pretendía deducirse en el IVA las cuotas soportadas en relación con una vivienda que destina a arrendamiento cuando como empresa estaba dada de alta sólo en las actividades económicas de alquiler de locales y de intermediación inmobiliaria.

En sentencia del TSJ de Andalucía, con sede en Sevilla, de 13 de noviembre de 2015, recurso 116/2014, (JUR 2016/29692), se sanciona la inclusión de un dato inexacto o falso en la autoliquidación que si bien no provocó un perjuicio económico a la Hacienda Pública, sí determinó una cantidad a compensar en ejercicios posteriores superior a la debida.

En STS de 4 de junio de 2015, RC 3190/2013 (RJ 2015/2923), es objeto de sanción la acreditación improcedente en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 de una partida a deducir en la cuota de declaraciones futuras, en concepto de dividendos internos que han sido declarados pero eliminados en la declaración del Grupo fiscal.

Por otra parte, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, de 1 de diciembre de 2014, recurso 1049/2009 (JT 2015/957), se declara que la sanción no requiere un comportamiento de falseamiento del sujeto pasivo, siendo sancionable a título de dolo o simple negligencia.

En el mismo sentido las sentencias de la Audiencia Nacional, de 9 de febrero de 2001, recurso 1667/1998 (JT 2001,1075), FJ 5 y 28 de enero de 2008, recurso 918/2006 (JUR 2008,114538) declararon que el tipo requería un comportamiento de falseamiento del sujeto pasivo o de un tercero al objeto de determinar las partidas negativas. Así, en el FJ 4 de ésta última se afirma "sin embargo el hecho de que no se acredite la presentación de facturas falsas, de alteración de la contabilidad o de cualquier maniobra falsaria previa a la improcedente consignación o determinación de la base imponible negativa no excluye la infracción examinada, pues como ya ha expuesto la Sala (St Secc.

En cuanto al perjuicio económico para la Administración, la STS de 8 de marzo de 2012, FJ 3., RC 4925/2008, (RJ 2012/4560), señala, refiriéndose al art. 79.d) de la LGT, que la inexistencia del mismo no impide sancionar por este concepto.

A pesar de que la jurisprudencia no ofrece duda alguna en cuanto a la aplicación de la sanción, la doctrina entiende procedente imponer una interpretación correctiva del precepto que nos ocupa, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, recogido expresamente tanto en el art. 178 de la LGT y desarrollado en el art. 29 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre del Sector Público, que establece al respecto que "en la determinación de la normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas" se guarde la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada considerándose especialmente los criterios a aplicar: "a) El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad". De esta opinión Malvarez Pascual<sup>218</sup> propone que el tipo del art. 195 abarque únicamente la acreditación de partidas a compensar mediante la adquisición de facturas u otros documentos falsos por operaciones no realizadas. El autor se apoya en el carácter "preparatorio de una defraudación futura", debiendo exigirse un "ánimo específico" de realizar dicha conducta preparatoria para llevar a cabo un engaño a la Administración.

---

2ª 17/2/00) igual de improcedente es configurar como deducibles partidas que no lo son con claridad y a la luz de los preceptos aplicables y prueba de ello es que la actora, al firmar el acta de conformidad, reconoce el carácter de no deducibles de dichas partidas y en ningún momento indica norma jurídica o hechos que avalen una interpretación razonada y razonable en sentido contrario al de la Administración."

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, de 30 de junio de 2008, recurso 560/2004 (JUR 2009/16783), FJ 2, la infracción se aplica incluso en un caso en el que la determinación "de la falta procedía de la cumplimentación de cierta casilla de la declaración de cantidades por gastos derivados del Impuesto sobre Sociedades" señalando la Sala que no era posible conocer si ello se debió a una decisión consciente, a la espera de no ser advertida por la Administración o a una actitud descuidada.

<sup>218</sup>Malvarez Pascual, L.A. Obra citada, pág. 893.

Cordero González<sup>219</sup>, por el contrario, opina que no debe ser aplicable ese ánimo específico, pues la conducta final, la defraudación, no lo requiere, por lo que aún admitiendo la comisión culposa, considera que debe ser sancionada con una sanción muy inferior y de carácter leve, semejante a las conductas que no entrañan ni pueden entrañar perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Por su parte, Maestre García y Cervantes Sánchez Rodrigo<sup>220</sup> afirman que se podría haber tenido en cuenta la existencia de ocultación, la llevanza incorrecta de libros o la utilización de facturas falsas para determinar la calificación de la infracción y sanción a imponer.

Sobre tal cuestión, el Tribunal Supremo en STS de 11 de diciembre de 2014, RC 2742/2013, FJ 3 (RJ 2014/6540), ha declarado el limitado juego del principio de proporcionalidad en la aplicación de los criterios de graduación de las sanciones tributarias tras la LGT de 2003.<sup>221</sup>

<sup>219</sup> Cordero González, E.M. *"Las bases imponibles ..."*. Obra citada pág. 245.

<sup>220</sup> Maestre García E y Cervantes Sánchez Rodrigo, C.J. *"Guía de infracciones y sanciones tributarias"* Ciss Bilbao, 2005, pág. 171.

<sup>221</sup> *"Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), «en la medida en que la LGT de 2001 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta determinada» no ha dejado «a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar» (FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que «la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción considerando la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados» (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad"*

Y también, sobre el principio de proporcionalidad y en la esfera constitucional se ha pronunciado el auto núm. 145/2015, de 10 de septiembre (RTC 2015/145) del Tribunal Constitucional (Pleno). Concluido el procedimiento, y dentro del plazo para dictar sentencia, el día 10 de abril de 2014, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha dictó providencia acordando oír a las partes y al Ministerio Fiscal, en el plazo de diez días, acerca de la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 195.2 LGT, en relación con el art. 187 LGT en tanto que dichos preceptos impiden graduar la sanción en atención al grado de culpa del infractor; de modo que la sanción es idéntica se cometa por dolo o por simple negligencia. Se considera por ello en la providencia que la norma podría vulnerar el art. 25 de la Constitución, al infringir el principio de culpabilidad tal y como ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. El órgano jurisdiccional dictó auto el 16 de mayo de 2014, planteando dicha cuestión de constitucionalidad. Centra la duda de constitucionalidad partiendo de la doctrina contenida en la STC 76/1990, que descartó la existencia de un sistema de responsabilidad objetiva. Sin embargo, el Tribunal Constitucional inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad, en su Fundamento de Derecho Cuarto, al no apreciarse contradicción de las disposiciones cuestionadas en la Constitución al respecto:<sup>222</sup>

---

<sup>222</sup> "Cuando lo que se aduce es la existencia de un trato desproporcionado, debe primero alegarse en qué medida se afecta, además, al contenido de otros derechos constitucionales, pues sólo cuando la desproporción suponga vulneración de dichos derechos cabrá, en su caso, declarar la inconstitucionalidad de la norma (SSTC 55/1996, de 28 de marzo (RTC 1996, 55], FJ3, y 136/1999, de 20 de julio (RTC 1999, 136], FJ 22).

Pues bien, allí donde se encuentran efectivamente involucrados derechos fundamentales, como ocurre en el ámbito del art. 25.1 CE (RCL 1978, 2836), hemos insistido en que el punto de partida del análisis es la potestad exclusiva del legislador para configurar el sistema de infracciones y sanciones atendiendo a los bienes jurídicamente protegidos, de suerte que la proporción entre las conductas que se pretenden evitar y las sanciones con las que intenta conseguirlo es puramente un "juicio de oportunidad", que corresponde realizar al legislador. En consecuencia, el juicio de constitucionalidad se ciñe en estos casos "a verificar que la norma penal no produzca un patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria y que socava los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho.

### **A.3. Sanción aplicable**

#### **A.3.1. Sanción por partidas a compensar o a deducir en la base imponible.**

La infracción procedente, por determinar en bases negativas, se sanciona en el art. 195.2 con una multa pecuniaria proporcional del 15% agravándose la situación respecto de la LGT de 1963, que la fijaba en el 10%

Incluso en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria se contemplaban aún sanciones superiores, el 25% de las cantidades a deducir en la base y el 75% de las deducibles sobre la cuota.

Y como se ha señalado, no se toma en cuenta ni el grado de culpabilidad del sujeto infractor, ni el posible perjuicio a la Hacienda Pública, ni su carácter de conducta preparatoria.

---

*En este caso debemos concluir, como hicimos en el ATC 20/2015, de 3 de febrero (RTC 2015, 20 AUTO), que no se aprecia —ni lo alega el órgano judicial que promueve la cuestión de inconstitucionalidad— que exista un "patente derroche inútil de coacción que convierte la norma en arbitraria", que pudiera conducir a apreciar una infracción del principio de proporcionalidad en la previsión legal de las sanciones administrativas (art. 25.1 CE (RCL 1978, 2836]). Todo ello sin perjuicio de que no corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre si resulta oportuna o adecuada, en abstracto, la decisión del legislador de sancionar la conducta descrita en el art. 195.2 LGT (RCL 2003, 2945) con una cuantía fija del 15 por 100 de la cantidad indebidamente consignada como base imponible negativa.*

*Lo que se sanciona en el art. 195.2 es la mera creación de un riesgo, siendo por lo tanto una infracción de actividad, no de resultado, que responde a la finalidad de prevenir la generación potencial de futuras mermas en los ingresos de la hacienda pública, con independencia de que las partidas negativas se lleguen o no a compensar con otras positivas. Dicha creación cierta del riesgo es sancionable siempre que concurren los requisitos establecidos en el art. 183.1 LGT, esto es, que se haya cometido una acción u omisión dolosa o culposa, debiendo en todo caso el órgano judicial verificar que se cumple efectivamente el tipo infractor descrito y que, en concreto, el art. 25.1 CE ha sido respetado en el plano aplicativo (SSTC 199/2014, de 15 de diciembre (RTC 2014, 199] , FJ 3, y 218/2001, de 12 de septiembre IRJC 2005, 218] FJ3."*

El posible perjuicio económico de la conducta sancionable dependerá de la cuota que pueda defraudarse, lo que tiene relación no sólo con la base imponible, sino con el tipo de gravamen aplicable.

Por ello, no es indiferente que el tipo de gravamen a aplicar sea del 35%, el general del Impuesto sobre Sociedades hasta el año 2007 o el tipo hoy en vigor del 25% o los distintos tipos reducidos previstos en el art. 29 de la LIS. La Ley General Tributaria hace tabla rasa, sin embargo, para todos estos supuestos a pesar de que las eventuales repercusiones cuantitativas de la consignación indebida de la base negativa difieran en cada uno de ellos.

En segundo término, opina Cordero González<sup>223</sup>, tampoco se valora debidamente el carácter preparatorio de la conducta objeto de sanción, pues en algunos supuestos, la sanción a aplicar es equivalente o incluso superior, a la que se impondría de haber tenido lugar una defraudación tributaria de importe equivalente. Así, en el Impuesto sobre Sociedades, la sanción establecida en la regulación originaria (LGT 1963) del 10% de la BIN indebidamente determinada implicaba, cuando el tipo de gravamen general era del 35% una sanción del 28,57% de la cuota, sanción que se incrementó al 42,85% de la misma cuota al elevarse el porcentaje de esta sanción al 15%. Con la rebaja del tipo de gravamen al 30%, con efectos para los periodos impositivos a partir del año 2008, la sanción supuso el 50% de la cuota potencialmente defraudada, porcentaje que se incrementa al 60% al haberse rebajado el tipo al 25%<sup>224</sup>, sin tener en cuenta, además, la posible aplicación de las deducciones.

---

<sup>223</sup> Cordero González, E.M. *"Las bases imposables negativas ..."* Obra citada pág. 247.

<sup>224</sup> El Dictamen del Consejo de Estado al citado Anteproyecto destacó su desproporción a la vista de la regulación precedente y teniendo en cuenta el "carácter preparatorio" de la conducta castigada y su consideración como "una especie de pago a cuenta de las posteriores sanciones que pudieran proceder por infracciones resultantes de la efectiva aplicación de dichas compensaciones o deducciones". El Dictamen propone, en consecuencia, modificar la redacción proyectada en el sentido de establecer una regulación menos estricta, bien reduciendo la cuantía de las sanciones o admitiendo su deducción total.



La LGT, en sus arts. 195 y 187, excluye en todo caso la aplicación de los criterios de graduación de sanción para incrementar el importe de las sanciones mínimas establecidas en la Ley, lo que parece lógico dadas las importantes sanciones impuestas y el carácter preparatorio de la conducta infractora.

Nada obsta, por otra parte, la aplicación por el contrario de la reducción de las sanciones por acuerdo o conformidad del interesado del art. 188 de la LGT, pues aquí no nos encontramos con un criterio de graduación, lo que aparejaría una reducción con arreglo al art. 188.1 de la LGT del 50% o 30%, respectivamente. En este sentido, STS de 27 de enero de 2003, RC 420/1998,, FJ 9 (RJ 2003/82477).

### **A.3.2. Sanción del art. 195.1, segundo párrafo.**

La base de la sanción será, en este caso, el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, entendiendo por tales según señala el cuarto párrafo del art. 195.1, "el incremento de la renta neta (...), o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del periodo impositivo". La sanción consistirá, añade el párrafo segundo de esta misma norma, en multa pecuniaria proporcional del 15% si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

El cálculo de la sanción es complejo, al comprender la norma supuestos diversos y existir cierta contradicción entre la magnitud que se toma en consideración para determinar la base de la sanción y aquella que se toma en cuenta para aplicar el porcentaje del 15% o del 50%.

La norma abarca, como pone de relieve Cordero González<sup>225</sup> diversas hipótesis, entre otras: Declaración incorrecta de renta neta que queda absorbida por una base negativa pendiente; Declaración incorrecta de renta neta que queda absorbida por deducciones en la cuota pendientes de aplicación; Declaración incorrecta de renta neta que queda absorbida en parte por bases negativas pendientes y en parte por deducciones en la cuota pendientes de aplicación; Declaración incorrecta (por excesiva) de deducciones en la cuota que al regularizarse quedan absorbidas por bases negativas pendientes de aplicación; Declaración incorrecta (excesiva) de deducciones en la cuota pendientes de aplicación; Declaración incorrecta (excesiva) de deducciones en la cuota que al regularizarse quedan absorbidas por bases negativas pendientes de compensación en la base y otras deducciones en la cuota. Dicha norma recoge al menos dos hipótesis de interés, en relación con la compensación de bases imponibles negativas. La primera, cuya interpretación ofrece menos dudas, la declaración incorrecta de renta neta en un determinado periodo, absorbida por bases negativas pendientes al practicarse la regularización. La sanción aplicable será, en este caso, del 15% del incremento de renta neta, cantidad coincidente con las bases negativas que se acreditaron como pendientes y que ahora se compensan dentro de la base imponible.

Más dudoso es el supuesto en el que la regularización tiene por objeto corregir a la baja las deducciones practicadas sobre la cuota, quedando anulado en fase de comprobación el aumento de cuota mediante la compensación de bases negativas pendientes. La base de la sanción en este caso es "la minoración de las cantidades (...) a deducir o de los incentivos fiscales del periodo impositivo" pero la norma es confusa sobre el porcentaje a aplicar sobre la misma, pues refiere la elección de uno u otro según se trate de "partidas a compensar o deducir de la base" (15%) o de partidas a "deducir de la cuota" (50%). En este caso, la regularización se refiere a la cuota pero las partidas que se aprovechan de forma sobrevenida afectan a la base, por lo que la descoordinación del precepto es evidente. En nuestra opinión, el beneficio

---

<sup>225</sup> Cordero González, E.M. "*Las bases imponibles negativas ...*". Obra citada pág. 249.

fiscal que se está determinando improcedentemente para el futuro son las bases negativas compensadas ahora en fase de comprobación, por lo que la sanción aplicable habría de ser del 15% de su importe. Sin embargo, como la Ley toma como base de sanción "la minoración de las cantidades o cuotas a deducir, parece lógico que sobre esa magnitud se aplique, sin embargo, el porcentaje del 50%. No obstante, para nosotros la solución puede venir como sostiene Gómez Mourelo Castelo<sup>226</sup>, atendiendo al origen de las cantidades indebidamente declaradas que se pongan de manifiesto a raíz de la comprobación o investigación, de manera que si corresponden a base, el porcentaje será del 15% y si se refieren a cuota, el 50%.

Todo ello sin perjuicio de señalar la redacción escasamente precisa de la norma sancionadora, poco congruente con el principio de tipicidad, esencial en las sanciones tributarias. Recuérdese al respecto los pronunciamientos de la jurisprudencia, que no dejan lugar a dudas al respecto.

El principio de tipicidad impone a la Administración tributaria la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acuerdo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del ejercicio de la potestad sancionadora. STS de 12 de noviembre de 2012, RC 6460/2010,(RJ 2012/10740).<sup>227</sup>

---

<sup>226</sup> **Gómez Mourelo Castelo, C.** *"Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios (art. 195)". El régimen sancionador tributario comentado. La Ley, Madrid, 2005, Págs.. 382 y ss.*

<sup>227</sup> *"En nuestra sentencia de 8 de noviembre de 2010 (casación 4941/07, FJ 3º), remitiéndonos a la doctrina del Tribunal Constitucional en la sentencia 218/2005 (FJ 4º), recordamos que "el principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora efectuado por la Administración. El órgano judicial no puede llevar a cabo por sí mismo, sin embargo, la subsunción de los hechos imputados a un sujeto bajo preceptos legales seleccionados por él ex novo con el objeto de mantener la sanción impuesta, que la Administración no haya identificado expresa o tácitamente. Y,*

## **B. CONCURRENCIA DE INFRACCIONES**

### **B.1. La concurrencia en las infracciones de los arts. 200 y 201 de la LGT por incumplimientos contables, registrales y de facturación**

Aunque el art. 180.2 de la LGT dispone "que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilita la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas", si la determinación de la base imponible negativa se vale del incumplimiento de las obligaciones contables y registrales o de las relativas a las obligaciones de facturación o documentación, no existe una concurrencia de sanciones, pues los arts. 16.4 y 17.3 de Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador tributario (en adelante, RGRST), eximen de la responsabilidad por las infracciones contables, registrales y de facturación, cuando deba imponerse al mismo sujeto una sanción por alguna de las infracciones previstas en los arts. 191 a 197 como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a que se refiere dicho incumplimiento.

Ello es, de una parte, totalmente lógico puesto que la sanción del art. 195 de la LGT es una conducta preparatoria.

De otra parte, porque como dice Ramírez Gómez<sup>228</sup>, "cuando exista tal relación de dependencia entre ambas infracciones la doctrina penalista y la jurisprudencia vienen entendiendo que sólo cabría sancionar por la conducta

---

*por supuesto, muchos menos cuando la Administración haya excluido dicha base normativa de manera más o menos explícita". En este mismo sentido cabe recordar las sentencias del alto Tribunal 218/2005, FJ 5º; 195/2005, FJ 5º, in fine; 77/2006, FJ único; y 113/2008, FJ 4º, a las que nos referíamos en nuestra sentencia de 22 de septiembre de 2011 (casación 4289/09, FJ 5º)" (FJ 4º).*

<sup>228</sup> Ramírez Gómez, S. "El principio non bis in ídem en el ámbito tributario" Marcial Pons, Madrid, 2000. Pág. 88.

consumada, ya que sino ello supondría una vulneración del principio non bis in idem.

## **B.2. Concurrencia con las infracciones de los arts. 193 y 194 por obtener o solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.**

Igual se podría imponer una sanción por ambas conductas, con arreglo al art. 180.2 de la LGT, cuando en la misma declaración se determinan improcedentemente bases imponibles negativas a compensar en posteriores declaraciones y se solicita u obtiene también de forma indebida la devolución de las cantidades retenidas o ingresadas a cuenta.

Si resultan incompatibles, en cambio, según señala expresamente el art. 194.2, la infracción tributaria por solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, dado que, aunque en términos amplios pueda considerarse que la determinación de una base negativa constituye la solicitud de un "beneficio fiscal", el desvalor de esta conducta merece un tratamiento específico en la infracción del art. 195. Esta precisión del art. 194.2 permite considerar que la sanción del art. 195 es compatible con las de los arts. 193 y 194, tal como destaca Cordero González<sup>229</sup>

## **B.3. La infracción del art. 191 por dejar de ingresar. B.3.1.**

### **Concurrencia de ambas infracciones en el mismo periodo.**

No hay duda alguna que ambas concurrirán en el supuesto en que a la vez que se determinan bases imponibles negativas se deja de ingresar. La compatibilidad está reconocida en el art. 180.2, párrafo segundo cuando dispone "la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el art.

---

<sup>229</sup> Cordero González, E.M. Obra citada pag. 256.

191 será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los arts. 194 y 195 de esta Ley."

Esta norma no aclara si dicha compatibilidad se refiere a este supuesto o a la imposición sucesiva de ambas sanciones en el caso de que primero se determinen bases negativas inexistentes y posteriormente se proceda a su compensación en otros periodos, también admitida de forma expresa en otros preceptos de la Ley. Según Cordero González<sup>230</sup>, cualquiera que sea el sentido que se dé a esta norma, es posible la concurrencia de ambas infracciones en la autoliquidación del mismo periodo, al tratarse de conductas perfectamente individualizables, merecedoras cada una de ellas de reproche independiente, sin vulneración del principio *non bis in idem*.

### **B.3.2. La compensación improcedente de bases negativas. Deducción de la sanción por la conducta preparatoria.**

La compensación improcedente de bases imponibles negativas aparece recogida en la Ley General Tributaria como infracción independiente, integrándose en la genérica del art. 191, por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Si las bases incorrectas no llegan a compensarse y no existe perjuicio patrimonial, sólo procederá la aplicación del art. 195 de la Ley. Si la incorrección de las bases se comprueba una vez compensadas se plantea, sin embargo, en qué medida procede la sanción de ambas conductas, teniendo en cuenta que el desvalor de la segunda integra, en este caso, el de la primera.

La Ley General Tributaria contempla la sanción autónoma y concurrente de ambas conductas, aunque con la deducción de la sanción impuesta por la de carácter preparatorio de la aplicable por la consumación del perjuicio patrimonial. De esta manera, el art. 195.3 declara que *'las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones*

<sup>230</sup> Cordero González, E.M. Obra citada, pág. 252

*cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones."*

**Como indica el TEAC en resolución de 1 de julio de 2005 (JUR 2005/279256), la compensación de sanciones no permite, en ningún caso, considerar que la primera sea una especie de sanción o cuenta de la posterior, de modo que de no tener ésta lugar, proceda su devolución.**

**La LGT ha añadido la improcedencia, como hemos visto, de la devolución del exceso de la sanción por la conducta preparatoria, de ser superior a la aplicable por la infracción de dejar de ingresar, lo que a la postre puede suponer una discriminación frente a otras sanciones si la conducta en estos casos fuera superior. Señalar a este respecto que en el Dictamen del Consejo de Estado, referido a la LGT de 2003, se propugnaba la deducción total.**

**Por último, indicar que la STS de 22 de octubre de 1998, Recurso de Apelación 7931/1992, FJ 6, (RJ 1998/7930), a la hora de calificar esta infracción señala:**

*"Precisado esto, es llegado el momento de enjuiciar la actuación de la Administración Tributaria respecto de la comprobación inspectora del ejercicio 1984. Es incuestionable que para tipificar y calificar la infracción tributaria cometida en julio de 1985, consistente concretamente en compensar, contrariamente a Derecho, 1.859.666 ptas. de pérdida, en la base imponible positiva del ejercicio 1984, era necesario tener en cuenta, en especial, para ponderar los criterios de cuantificación de las sanciones, las circunstancias concurrentes en la declaración improcedente de tal pérdida (base imponible negativa), que según el acta de conformidad referida, correspondiente al ejercicio 1983, tuvo su origen en 1.579.392 ptas., de gastos de personal no deducibles fiscalmente y 280.274 ptas., por imputación de intereses entre sociedades vinculadas, sin que por la indebida parquedad del texto del acta de conformidad y por la ausencia del informe ampliatorio, se conozcan los datos precisos para, por aplicación de los mismos a la infracción tributaria de compensación posterior, se pueda tipificar y calificar ésta última, razón por la*

*cual ha de anularse también la liquidación impugnada en la parte relativa a esta sanción en concreto."*

### **B.3.3. Compensación de bases en fase de comprobación e infracción por dejar de ingresar u obtener indebidamente una devolución.**

La infracción del art. 195.1, segundo párrafo, cuando la compensación de bases negativas se lleve a cabo en un procedimiento de comprobación para absorber rentas no declaradas o deducciones improcedentes en la cuota, puede concurrir, finalmente, con la del art. 191 por dejar de ingresar, cuando dichas bases no lleguen a anular totalmente las cantidades regularizadas, existiendo, en consecuencia, cuota a ingresar para dicho periodo. Las dificultades para el cálculo de la sanción aplicable en estos casos se ponen de manifiesto en el complejo art. 13 del Reglamento General del Régimen Sancionador, que trata de delimitar qué se entiende por base de la sanción en estos casos.

De acuerdo con lo indicado, y tal como señalan Anibarro Pérez y Sesma Sánchez<sup>231</sup>, "la primera posibilidad que el art. 13 del RGRST contempla es que el sujeto haya declarado incorrectamente la renta neta (art. 13.2), en cuyo caso caben las tres siguientes alternativas:

a) Que la aplicación de cantidades pendientes se haya producido sólo en la base del tributo. En este supuesto, dado que tanto las cantidades susceptibles de compensación como las incorrectamente declaradas por el sujeto afectan a la base del tributo (existe por tanto homogeneidad), no se plantean especiales problemas, siendo la base de la sanción el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación.

---

<sup>231</sup> Anibarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B. *"Infracciones y sanciones tributarias y Procedimiento. Los Nuevos Reglamentos Tributarios"*. Rafael Calvo Ortega (Director) y José Manuel Tejerizo López (Coordinador). Thomson Civitas. Madrid 2005. Primera Edición. Pág.s 274 a 389.



b) Que la aplicación de cantidades pendientes se haya producido sólo en la cuota o cantidad a ingresar. Aquí, dado que lo declarado incorrectamente afecta a la base, pero las cantidades a aplicar afectan a la cuota (no existe por tanto la homogeneidad que sí se daba en el supuesto anterior), la base de la sanción será el importe de esas cantidades aplicadas en cuota, pero expresadas en términos de base (para lograr la necesaria homogeneización), para lo cual será preciso multiplicar dichas cantidades por un coeficiente de conversión de las mismas de cuota a base.

c) Que la aplicación de cantidades pendientes se haya producido tanto en la base como en la cuota o cantidad a ingresar. En este caso, en el que tenemos partidas que sí son homogéneas y otras que no lo son, la base de la sanción se obtiene sumando las cantidades que resulten de aplicar, por este orden, las reglas expuestas anteriormente en las letras a) —para las cantidades susceptibles de compensación en la base— y b) —para las cantidades susceptibles de compensación en la cuota—, si bien teniendo en cuenta que en lo concerniente a la parte compensada en cuota habrá que restar de la totalidad del incremento de renta neta sancionable la parte que haya sido compensada con cantidades pendientes aplicadas en la base.

El art. 13 del RGRST, en su apartado 3, se ocupa del supuesto en que lo declarado incorrectamente sea la cuota y se hayan aplicado cantidades pendientes en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, en cuyo caso, puesto que se trata de términos homogéneos, la base de la sanción será el incremento de cuota sancionable que hubiese sido objeto de compensación.

Por último, el apartado 4 del art. 13 aborda las hipótesis en que lo declarado incorrectamente por el sujeto es tanto la renta neta como la cuota. Aquí la norma diferencia a su vez las dos siguientes posibilidades:

a) Que la aplicación de cantidades pendientes de compensación se haya producido únicamente en la cuota o en la cantidad a ingresar. En este caso, dado que lo declarado incorrectamente es tanto la renta neta como la cuota, es preciso determinar qué parte de la base de la sanción corresponde a cada uno de esos conceptos (ya que el porcentaje aplicable sobre la base de la sanción será en un caso del 15 por ciento y en el otro del 50 por ciento). Para ello, lo

primero que debe hacerse es imputar (es decir, repartir) proporcionalmente las cantidades aplicadas pendientes de compensación en cuota tanto al incremento de renta neta sancionable como a lo declarado incorrectamente en cuota. Con este fin, el art. 13.4.a) del RGRST ordena que esas imputaciones se hagan aplicando a las cantidades pendientes de compensación unos coeficientes —en realidad, se trata de porcentajes— que derivan de multiplicar por cien el resultado de la fracción que proceda según las partidas objeto de regularización, cuyo denominador será en todo caso la suma de los incrementos regularizados en la base imponible o liquidable expresados en términos de cuota más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo; y cuyo numerador será, según el caso ante el que estemos: 1º El resultado de multiplicar el incremento de renta neta sancionable por el tipo de gravamen del impuesto, si dicho incremento se produce en la parte de la base gravada por un tipo proporcional. 2º El resultado de multiplicar el incremento de renta neta sancionable por el tipo medio de gravamen resultante de la aplicación de la tarifa, si dicho incremento se produce en la parte de la base gravada por una tarifa. 3º Los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del impuesto. Una vez que se conoce qué cantidades pendientes de compensación son imputables a los incrementos regularizados en la base, cuáles a los regularizados en la cuota, la base de la sanción correspondiente se calculará del siguiente modo:

- En lo relativo a las cantidades a compensar en la cuota imputables a los incrementos regularizados en la base se aplicará la regla contenida en art. 13.2.b) del RGRST (es decir, como ya se expuso en su momento, conversión en términos de base de las cantidades a aplicar pendientes de compensación en cuota, mediante la aplicación del coeficiente que resulta de lo dispuesto en el precepto citado).

- En lo relativo a las cantidades a compensar en la cuota imputables a los incrementos regularizados en la propia cuota se aplicará, para obtener la base de la sanción, la regla del art. 13.3 del RGRST (es decir, la base de la sanción coincide ya con el incremento de cuota sancionable que haya sido objeto de regularización).

b) Que la aplicación de las cantidades pendientes de compensación se lleve a cabo tanto en la base como en la cuota o cantidad a ingresar. En este caso, para hallar la base de la sanción es preciso aplicar primeramente lo dispuesto en el art. 13.2.a) en relación con las cantidades a compensar en la base (base de la sanción igual a incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación) y a continuación, en lo atinente a las cantidades a compensar en la cuota, se aplicará lo previsto en el art. 13.4.a) (reparto proporcional de las cantidades a compensar en cuota entre los incrementos regularizados en la base y los regularizados en la cuota, para posteriormente determinar la base de la sanción correspondiente en cada caso).

La complejidad de estas reglas de cálculo se ve incrementada por la previsión de numerosos supuestos distintos en cada caso, de forma que para cada uno de ellos los elementos de la fórmula de cálculo son diferentes y con el problema añadido para la comprensión de que su lectura no permite diferenciar claramente cada uno de aquéllos."

### **C. APLICACIÓN DE LA EXONERACIÓN POR INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA.**

Tal exclusión puede derivar del art. 179.2.d) de la LGT de 2003, que establece al respecto:

*"d). Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.*

*A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el art. 206 de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior."*

**El último párrafo de este apartado se introdujo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre que lo explicaba así:** *"A tal efecto se configura un nuevo tipo infractor en la Ley, en el que se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado así como la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo, de actos o negocios sustancialmente iguales."*

**Pues bien, la Jurisprudencia es reiterada y totalmente consolidada, declarando al respecto:** *"La no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 es insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 de la Constitución Española no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 Ley General Tributaria de 2003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" el vigente art. 179.2. d de la Ley General Tributaria de 2003 dice "entre otros supuestos", uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una*

*sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente."*

Pues bien, procedería por tanto la aplicación de dicho artículo. en los casos a que hubiera lugar. Así se ha excluido la culpabilidad en el error de la transcripción en la consignación de bases imponibles negativas en el 2008, en aceptación de la regularización por el sujeto pasivo en sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Málaga, de 26 de febrero de 2016, recurso 49/2014, FJ 5 (JT 2016/1118).

Interpretando el juego de la razonabilidad en materia sancionadora la STS de 3 de diciembre de 1991 nos recuerda que el concepto de interpretación razonable "no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscite en orden al sentido y alcance de la normativa..., pues de otro modo quedaría sin contenido la mayoría de las infracciones fiscales". O como razona la STS de 3 de octubre de 1998, Recurso de Apelación 8920/1992, FJ 2 (RJ 1998/7893)1a exoneración no puede fundarse en la mera alegación de la dificultad de una norma, sino en la constatación objetiva de que la dificultad existe, derivada de que a norma admite diversas interpretaciones todas ellas razonables"

Habría interpretación razonable cuando el texto de la norma, por su propia estructura, tiene varias posibilidades interpretativas, acordes con la recta razón y que debe presidir todo procedimiento interpretativo, la opción por una de ellas implica que no exista culpa, pues el sujeto actuó conforme a parámetros razonables de diligencia y no se le puede pedir con la interpretación que finalmente prevalezca.

Ahora bien, la determinación de cuando la interpretación por la que se ha actuado es razonable debe realizarse mediante el examen de las circunstancias concurrentes -en cada caso -STS de 21 de abril de 2017, RCU 1561/2016, FJ 5 (RJ 2017/1580), sin que pueda sostenerse como hemos visto, que como la interpretación sostenida era posible, no exista culpa. De hecho, en nuestra opinión, es muy difícil sostener que la conducta se encuentra

amparada en una interpretación razonable de la norma, cuando que de forma consciente y voluntaria se ha articulado una compleja operación con el fin de minimizar o eludir su coste fiscal. Pues no estaríamos ante un caso en el que, pese al empleo de una diligencia razonable, no se optó por la interpretación finalmente correcta, sino ante un caso en el que, ante la mayor o menor claridad de la norma, se opta por una interpretación que ampara una conducta de elusión fiscal previamente decidida.

En el caso que enjuiciamos puede verse que se ha procedido a la articulación de una compleja operación mercantil con un ánimo de minimizar el coste fiscal de la decisión de realizar la venta de las acciones antes descritas. No estamos, por lo tanto, ante un supuesto de interpretación razonable de la norma.

La Audiencia Nacional, sin embargo, en Sentencia de 23 de septiembre de 2004, rec. 208/2002 (JUR 2004/271123), consideró que errores en el arrastre de las bases negativas están exentos de culpabilidad apelando al art. 77.4.d) de la LGT, que eximía de responsabilidad por infracción tributaria "cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios" y, en particular, cuando no existiera ocultación, por haberse presentado "una declaración veraz y completa" y "practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación amparándose en una interpretación razonable de la norma".

Se trataba de un supuesto en el que no se había producido, además, perjuicio económico alguno a la Hacienda Pública, puesto que en ejercicios posteriores sólo había procedido a la compensación de las bases negativas correctas. Vid, también en el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de octubre de 2008, rec. 779/2006 (JT 2009/654).

#### **D. LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA. APLICACIÓN DEL ART. 179.3 DE LA LGT.**

**La LGT introdujo la regularización voluntaria como excusa absolutoria. Así se regula expresamente en el art. 179.3 de la Ley 58/2003, que establece al respecto:**

*"Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas."*

**En nuestro caso, es claro que la presentación espontanea de una autoliquidación rectificando las bases negativas indebidamente determinadas con anterioridad exime de responsabilidad por la infracción del art. 195. Para que exista regularización de la conducta del art. 195 es necesaria, de todas maneras, la presentación de una declaración complementaria corrigiendo las bases negativas improcedentes, en los términos del art. 122 de la LGT: "Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada."**

**Debe apuntarse, de todos modos, el último inciso del art. 179.3 en relación con esta infracción, cuando señala que "Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de (...) las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes."**

**Y de su texto deriva que la presentación de la nueva autoliquidación no exime de responsabilidad por la infracción que con ella pudiera cometerse si se determinan de nuevo bases negativas improcedentes. Sin embargo, Cordero González<sup>232</sup> se pregunta si cuando se presenta una autoliquidación**

---

<sup>232</sup> **Cordero González, E.M.** "Las bases imponibles negativas ..."Pág. 257

complementaria, regularizando la infracción del art. 195 y declarando correctamente las bases, procede aplicar otra sanción por entender que la autoliquidación correcta se ha presentado fuera de plazo.

A juicio de la autora, la solución viene dada por los arts. 198.2 primer y segundo párrafo de la misma ley. El primero contempla, entre otras conductas, la infracción por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, conducta que, a la vista de su nueva redacción en la LGT, no puede ser objeto de regularización en los términos del art. 179.3 de la LGT, pues aunque se presentaran de forma espontánea una vez vencido el plazo, estaría cometiendo igualmente la conducta allí mencionada. Por ello, en lugar de la exención de responsabilidad, el art. 198.2 prevé para estos casos una sanción atenuada, la mitad de la multa fija prevista con carácter general.

Esta misma norma, en su párrafo segundo, advierte, además, que la presentación espontánea de una autoliquidación complementaria o sustitutiva impide la comisión de las infracciones de los arts. 194 por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales y 199, por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones, sin que se produzca perjuicio económico, debiendo imponerse, sin embargo, la sanción del art. 198.2 "respecto de lo declarado fuera de plazo". Se considera así, que la declaración correcta se ha presentado fuera de plazo, siendo aplicable, en consecuencia, la sanción reducida prevista en el párrafo primero. Y de todo ello, concluye, criterio que compartimos, que la omisión de toda referencia al art. 195 en esta norma no debe interpretarse, como es evidente, considerando que no cabe la regularización espontánea de esta infracción, sino entendiendo más bien que no resulta exigible ni siquiera la sanción atenuada por la autoliquidación presentada fuera de plazo. Añadir finalmente que la mera falta de compensación de las bases improcedentes en los periodos posteriores tampoco equivale a la regularización, teniendo en cuenta su carácter opcional. Es decir, la compensación puede o no producirse a elección del sujeto pasivo.



Así, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 28 de febrero de 2015, Rec 1370/2003, FJ 2 (JUR 2005/135022), en la que la recurrente alegaba que había efectuado la regularización al no haber compensado las bases en los periodos posteriores, el Tribunal indica "el hecho de que no se practicara la efectiva compensación en el ejercicio siguiente no posee incidencia respecto de la infracción imputada."

La sanción del art. 195 debe mantenerse pero sometida a una profunda revisión, teniendo en cuenta su carácter preparatorio, para adecuarla al grado de culpabilidad del sujeto infractor, a la gravedad de su conducta y a la extensión de las potestades administrativas de comprobación, que ahora se extiende al plazo de diez años desde el fin del plazo para autoliquidar.

Y es que al mantenerse su cuantía en el 15% de las bases o el 50% de las cuotas improcedentes, a pesar de haberse ido rebajando progresivamente el tipo de gravamen, se puede llegar a superar a la procedente por dejar de ingresar.

## **CONCLUSIONES SOBRE EL RÉGIMEN SANCIONADOR.**

**Primera.-** Debería producirse una profunda revisión de la sanción prevista en el art. 195 de la LGT, teniendo en cuenta su carácter preparatorio, el grado de culpabilidad del sujeto infractor y a la gravedad de su conducta, para evitar que su cuantificación pueda sobrepasar a la prevista por dejar de ingresar.

**Segunda.-** Es necesario un cambio en la LGT que vaya más allá de los tipos y las sanciones, en orden a considerar que el incumplimiento de un precepto no conlleve automáticamente la imposición de sanción. Y ello no sólo en beneficio del particular, sino en el de la Administración, que gestiona millones de declaraciones y en las que la sanción surge a matamartillo.

## CONCLUSIONES:

**Primera.-** El elemento material del tiempo tiene un valor esencial en la esfera jurídica y, en consecuencia, en las relaciones establecidas, tanto por las personas físicas como por los entes sociales y las Administraciones Públicas. Los plazos de prescripción no son los únicos que actúan como límites temporales de los derechos subjetivos o de su posible ejercicio.

**Segunda.-** La prescripción y la caducidad se diferencian por la distinta configuración temporal dada por el ordenamiento positivo a las posibilidades de su ejercicio. La prescripción de los derechos es de naturaleza indefinida y la caducidad de facultades de ejercicio positivo dentro de un plazo marcado.

La técnica de la caducidad se aplica a una pluralidad de situaciones subjetivas de muy diverso tipo y no sólo a los derechos subjetivos en sentido estricto. En cambio, la prescripción se limita a los "derechos y acciones" según la expresión utilizada por el art. 1930 del CC.

**Tercera.-** El fundamento de la prescripción se encuentra en el hecho de que no puedan exigirse obligaciones que no fueran reclamadas en tiempo oportuno por sus titulares.

El de la caducidad es el de la falta de ejercicio de un acto con eficacia jurídica dentro del término prefijado.

**Cuarta.-** Desde nuestro punto de vista el objeto de la prescripción sólo puede ser el crédito tributario, no las potestades administrativas, pues así lo establece la normativa reguladora. Cuando la LGT habla de prescripción del "derecho a liquidar" y de prescripción del "derecho para exigir el pago", hay que entender referidas dichas expresiones a la prescripción de la obligación tributaria, tal como se ha indicado a lo largo de esta investigación.

**Quinta.-** Las diferencias entre la prescripción y la caducidad son claras. Aquélla es susceptible de interrupción y ésta no. La prescripción se aplica, con matices, de oficio y la caducidad a instancia de parte.

**Sexta.-** El permitir la comprobación de ejercicios prescritos supone el quebranto de diversos principios constitucionales.

Y no puede hablarse de seguridad jurídica si unas bases imponibles negativas que generan la apariencia de créditos fiscales se pueden revisar, sin importar de cuándo procedan.

También podría caminarsse extramuros de la doctrina de actos propios, en perjuicio del contribuyente, desconociendo las exigencias de la buena fe y la confianza legítima (art. 3.1.e de la Ley 40/15, de 1 de octubre).

La nueva regulación de esta materia podría cuestionarse desde la óptica del principio de eficacia administrativa (arts. 103 CE y 3.1.h de la Ley 40/2015, de 1 de octubre). Además, el principio de capacidad contributiva o capacidad de pago pugna abiertamente con una dilación excesiva entre el momento en que se realiza el hecho imponible y aquel otro en que se cumple la obligación o recauda el tributo.

**Séptima.-** La compensación de bases imponibles, crédito fiscal y excepción del principio de independencia de ejercicios, es aquel mecanismo arbitrado por la norma para hacer efectivo el derecho que reconoce a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a minorar la renta positiva obtenida en un determinado ejercicio, con las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores.

**Octava.-** Al nivelar los resultados de la actividad de las empresas, permitiendo trasladar bases más allá del período impositivo, posibilita la pervivencia de muchas de ellas, superando momentos de menor actividad económica. Por ello es esencial, en la vida de las empresas.

**Novena.-** Al tiempo que las normas reguladoras del impuesto fueron ampliando progresivamente el plazo de compensación, desde los cinco años iniciales a los dieciocho hasta la supresión del plazo en la vigente Ley 27/2014, con determinados límites, se ha planteado, desde el primer momento, el problema de determinar si era posible la comprobación administrativa de las bases imponibles negativas procedentes de periodos prescritos al inspeccionar el periodo en el que se compensan, no afectado por la prescripción.

**Décima.-** Ha existido una clara evolución de la Jurisprudencia en esta materia, al igual que en las respectivas decisiones del legislador y en algún caso éste ha salido al paso de aquella (véase la STS de 4 de julio de 2014) o se ha inspirado en la propia doctrina jurisprudencial (véase la Ley 34/2015 y otras posteriores a dicha sentencia).

En dicha evolución podemos destacar tres fases:

En la primera, se negó a los órganos administrativos encargados de la aplicación de los tributos facultades de comprobación sobre ejercicios tributarios ya prescritos, cuyos elementos pudieran trascender, se trataba de compensación de bases, en la investigación de ejercicios no prescritos, con fundamento en la firmeza de las autoliquidaciones tributarias prescritas pues, por razones de seguridad jurídica, debían quedar inamovibles.

En la segunda, que se refería, también, a cuotas y deducciones, se pasó a entender que tratándose de la compensación de bases imponibles negativas en ejercicios impositivos venideros, el contribuyente debía justificar su origen con ocasión del desarrollo de actuaciones administrativas de regularización tributaria de ejercicios presentes, y como consecuencia de la aportación de esos justificantes, el órgano de comprobación podía regularizar las bases negativas objeto de compensación en los ejercicios investigados, al igual que aquellas cuotas, sin que ello pudiera llegar a afectar al derecho a liquidar ya prescrito de aquellos ejercicios en que se originó el crédito de impuesto.

Finalmente, se ha dado un paso más, permitiendo que las facultades de comprobación limitadas en el tiempo (hasta 10 años) no solo alcancen a la verificación de las bases imponibles negativas a compensar, así como a cuotas

y deducciones, en ejercicios no prescritos, sino que al hilo de esas actuaciones los órganos de la Administración tributaria puedan llevar a cabo actuaciones de recalificación de negocios jurídicos formalizados en el pasado ya prescrito, siempre que sus efectos se proyecten sobre ejercicios impositivos en que el derecho a liquidar de la Administración permanece vivo. Respecto del resto de los conceptos tributarios, la Ley 34/2015, consagra la imprescriptibilidad del derecho a comprobar por la Administración.

**Decimoprimera.-** La reciente reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite comprobar de forma indefinida las circunstancias determinantes de la obligación tributaria con incidencia en periodos no prescritos (art. 120.2 de la LIS y la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT dispone la imprescriptibilidad de la facultad de la Administración para comprobar e investigar la declaración de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma respecto de operaciones realizadas en ejercicios ya prescritos arts. 66 bis.1 y 115 apartados 1 y 2). La prescripción, antes y ahora, provoca en lo tributario la preclusión de facultades del obligado tributario y de la Administración respecto de la obligación de que se trate como consecuencia de la extinción de la obligación por lo que permitir que, no pudiendo el obligado volver sobre dicho período, pueda hacerlo la Administración, introduce un desequilibrio en sus respectivas posiciones que no encuentra respaldo en la normativa tributaria, traduciéndose en un privilegio para ésta que podría perjudicar el interés general, en la medida en que relajaría su imperativo constitucional de actuar con celeridad y eficacia en defensa de tal interés.

El objeto de la prescripción, como hemos comentado, lo constituye la obligación tributaria por el no ejercicio de la potestad liquidadora en el plazo de prescripción, por lo que su transcurso debe afectar también a la potestad para comprobar. Las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria reguladas en el art. 115 de la LGT son instrumentos del derecho a la determinación de la deuda tributaria, por lo que si este derecho tiene un plazo concreto de prescripción, dicho plazo necesariamente afecta a la facultad de comprobación, que por ello ha de quedar limitado a los ejercicios no prescritos en la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras.

**Decimosegunda.-** A nuestro juicio, el nuevo texto legal —tanto en su parte expositiva como en la dispositiva— presenta de entrada dos graves defectos técnicos, desconoce la verdadera naturaleza jurídica de categorías que hunden sus raíces en los más elementales principios del Derecho público, y aparenta crear normas nuevas con consecuencias que en parte ya están previstas en la regulación vigente. En efecto, en primer lugar, sorprende que el legislador ignore que la comprobación, la investigación y la liquidación no son derechos de la Administración Tributaria, sino funciones o potestades administrativas, por lo que siendo ello así resulta absurdo plasmar en una norma que, particularmente a las dos primeras, «no (les) afectará» la prescripción regulada en el art. 66. Es evidente que no les afecta, pero no porque el legislador haya decidido excluirlas de los efectos prescriptivos del plazo cuatrienal sino, simple y llanamente, porque por su propia naturaleza jurídica son imprescriptibles. Es cierto que la LGT/2003 ya había incurrido desde un principio en algún desliz técnico sobre este particular, como cuando su art. 149.3 alude impropiamente al «plazo de prescripción para comprobar e investigar el [...] tributo y periodo», dando así a entender que el objeto de la prescripción es la actividad comprobadora e investigadora más que el tributo como tal, pero lo cierto es que la Ley 34/2015 eleva considerablemente el grado de deficiencia en la técnica jurídica empleada. El segundo gran reparo que cabe formularle a la nueva norma estriba en que el legislador pretende crear una clara autonomía o separación entre comprobación y liquidación en cuanto a los efectos que el transcurso del tiempo ocasiona para una y para otra a pesar de que ambas se refieran a la obligación tributaria.

**Decimotercera.-** La imprescriptibilidad consagrada en la Ley 34/2015 sólo se matiza en relación con los créditos fiscales. En este sentido, la Ley 27/2014, en su art. 26.5 otorga a la Administración plenas potestades comprobadoras en relación con las bases imponibles negativas pendientes de compensación durante un plazo máximo de diez años.

**Decimocuarta.-** No puede dejar de observarse que la declaración de imprescriptibilidad a que alude la Ley 34/2015, ha de interpretarse en el

contexto de la reforma paralela que el momento de gestarse el Anteproyecto se seguía en relación con la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, inicialmente en el Anteproyecto de reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se preveía la no limitación temporal de la compensación de bases imponibles negativas, lo que hacía aconsejable la ampliación del plazo de prescripción de cuatro años. Finalmente en el texto aprobado en el Congreso de los Diputados se restringe el derecho de la Administración a revisar las bases imponibles negativas, respecto a lo que se preveía en el Anteproyecto; ahora, a tenor del art. 26.5 de la Ley 27/2014, esta revisión deberá realizarse en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto en la que se generaron esas bases imponibles negativas. A partir de ese momento, el contribuyente únicamente deberá acreditar su existencia (en el sentido de origen o procedencia, no de corrección a derecho), exhibiendo las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se generaron y la información contable.

Entendemos que la citada modificación no ha tenido su lógico corolario en la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT, de tal manera que carece de toda lógica jurídica declarar la imprescriptibilidad como regla general y limitarla en relación con las bases imponibles negativas que, sin embargo, carecen de plazo para su efectiva compensación.

Decimoquinta.- Carece de sentido establecer diferentes periodos de comprobación e investigación respecto de hechos o actos pasados, ilimitado con carácter general respecto de cualesquiera hechos o actos pasados relevantes para liquidar una deuda tributaria aún "viva", y limitado a 10 años, en cambio cuando se trata de inspeccionar o comprobar "créditos fiscales" (bases, cuotas o deducciones).

Y esta diferenciación temporal resulta una discriminación en sí misma. Así, en el caso de bases imponibles negativas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades no existe límite temporal para su compensación, pero paradójicamente se limita su comprobación a un plazo máximo de diez años a contar desde el siguiente a su generación. Plazo que no tiene asociadas

causas de interrupción ni, en principio, de ampliación (con permiso de los supuestos de obligaciones tributarias conexas mencionados en el art. 68.9 LGT que podrían afectar al cómputo de ese plazo decenal). Dicha diferenciación carece de justificación.

**Decimosexta.-** El hecho de que el art. 66 bis 2, de la LGT se refiera a "bases negativas y cuotas" y también a "deducciones" implica definir y delimitar este concepto y hacerlo, no en un sentido técnico referido exclusivamente a los supuestos que la Ley de cada tributo califica como "deducciones" en la cuota, sino también, según su criterio, referir la expresión al concepto más amplio de deducción y de gasto deducible como pudieran ser, por ejemplo, las amortizaciones declaradas durante años de un inmueble arrendado u otros beneficios fiscales que funcionan técnicamente como deducciones, sean minoraciones de base o de cuota o combinaciones de ambas. La delimitación exacta de estos supuestos puede ser controvertida.

**Decimoséptima.-** En cualquier caso, creemos que una elemental exigencia de coherencia en la regulación del ordenamiento jurídico y una interpretación conforme al principio de capacidad económica, debe determinar que, si aceptamos aquella tesis -como lógico corolario a la posibilidad contemplada en los arts. 66 bis.I de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT y 26.5 de la Ley 27/2014- se permita al obligado tributario presentar una autoliquidación inicial o rectificar la autoliquidación presentada, porque debió haber incluido una base imponible negativa o una de cuantía mayor a la determinada en ella. En suma, posibilidad de regularizar sin recargos, como excepción a lo previsto en el art. 27 LGT.

**Decimooctava.-** En todo caso, los términos empleados en el art. 115.1 de la LGT, "siempre que resulte precisa", al referirse a la comprobación o investigación de "ejercicios prescritos", puede ser un elemento de control de la Administración, pues ésta siempre deberá probar que aquella era "precisa" en la de alguno de los derechos del art. 66 de la LGT, pudiendo examinar los tribunales este extremo, que, en caso de no resultar acreditado, determinará la nulidad de la comprobación efectuada.



**Decimonovena.-** A nuestro juicio, producida la prescripción en relación con una operación, hecho o negocio jurídico que no ha sido objeto de comprobación, las magnitudes tributarias devienen inatacables y, por ende, los negocios jurídicos que se realizaron en el referido periodo, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos las operaciones cuestionadas.

**Vigésima.-** Los efectos preclusivos de las comprobaciones previas, que habrán de afectar no solo a las relativas al periodo en que se originaron las BINs o el exceso de cuotas o deducciones, sino también a las de aquellos posteriores en cuya autoliquidación se reflejan como pendientes de compensación, queda reconocido en el art. 66 bis, 2, apartado dos, de la LGT.

La posibilidad de revisar en vía de inspección lo comprobado en sede de gestión, en la materia que enjuiciamos, se rige por las reglas generales previstas en la Ley General Tributaria.

**Vigesimoprimera.-** Declarada la prescripción de la obligación tributaria en relación con un determinado periodo impositivo, decae la facultad de la Administración tributaria de liquidar la deuda tributaria del citado ejercicio, debiendo afectar esa prescripción a las obligaciones de colaboración de terceros, al ser éstos claramente vicarios de aquella obligación.

**Vigesimosegunda.-** Teniendo en cuenta las dificultades de prueba que pueden presentarse dado el tiempo transcurrido y la prescripción de los deberes de colaboración y suministro de información de terceros de conformidad con el art. 70.2 de la LGT, resulta necesario modular la regla general de la carga de la prueba según el principio de facilidad probatoria, teniendo en cuenta además que la compensación improcedente de créditos fiscales puede motivar la imposición de la sanción del art. 195 de la LGT, con independencia del momento en que se hayan generado.

Una vez que el contribuyente exhiba la documentación exigida por el art. 26.5 de la LIS, la carga de la prueba de la irrealidad de los datos recae, evidentemente, sobre la Administración.

**Vigesimotercera.-** De la redacción del art. 70.3 de la LGT se deduce que transcurridos los diez años no habrá obligación de justificar operaciones más allá de esta operación, al indicar que esta obligación se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente, con el límite de los diez años de prescripción establecido en el art. 66 bis.2 de esta Ley. Transcurrido dicho plazo, únicamente existirá la obligación de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones de las mismas.

**Vigesimocuarta.-** El apartado 4 del art. 119 de la LGT (imposibilidad de modificar cantidades pendientes de compensación o deducción cuando esté iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos) es contrario al principio de íntegra regularización consagrado por la Jurisprudencia. Así, cabe deducirse de la STS. de 27 de noviembre de 2017, RC 2654/2016 (RJ 2017/5357), que cita la STS de 26 de enero de 2012, RC 5631/2008 (RJ 2012/3210).

Debería extenderse al resto del territorio del Estado, el régimen establecido en las Normas Forales General Tributaria, aprobadas en Vizcaya (art. 117.3 de la N.F.2/2005, de 10 de marzo), Álava (art. 115.3 de la N.F. 6/2005, de 28 de febrero) y Guipúzcoa (art. 115.3 de la N.I.F. 2/2005, de 8 de marzo) aun recogiendo una norma similar al art. 119.3 de la LGT, prevén la posibilidad de que la normativa reguladora de cada tributo establezca otro momento o período diferente de rectificación en las condiciones que en ella se especifiquen. Así, los arts. 128 de las Normas Forales 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto Sociedades del Territorio Histórico de Álava; 2/2014, de 17 de enero del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa y 11/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya contemplan un

**listado de opciones, distinguiendo entre aquellas que no admiten modificación una vez transcurrido el plazo de autoliquidación y las que pueden alterarse finalizado este plazo, siempre que no se haya producido requerimiento previo de la Administración Tributaria, entre las que se encuentra la compensación de bases negativas.**

## PROPUESTAS DE LEGE FERENDA

**Primera.-** La reforma de la LGT por la Ley 34/2015, de 22 de septiembre, tal como indica el Consejo de Estado, es la de mayor calado de la Ley 58/2003, aunque ya existieran procedimientos especiales en cuanto a la prescripción de bases imponibles negativas en el art. 24.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, para las Sociedades Cooperativas.

Según establece su Exposición de Motivos, se trata de dar "mayor seguridad jurídica y la reducción de la litigiosidad", pero sin duda dará lugar a una mayor conflictividad.

En este trabajo hemos hecho referencia a la posible vulneración de principios constitucionales, como el de la seguridad jurídica, art. 9.3 de la C.E., no pudiéndose perder de vista que la institución de la prescripción va dirigida a eso, a dar mayor seguridad jurídica al tráfico jurídico.

El art. 66 de la LGT sigue estableciendo el plazo de prescripción de 4 años de los derechos tributarios, plazo introducido desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (LDGC). Pero ahora nos estamos acercando, como también hemos señalado, a plazos de prescripción en materia civil, cuando resulta que el acreedor tributario, es decir, la Administración, dada su condición de "*potentior personae*" dispone de importantes facultades (arts. 141 y 142 LGT) en virtud de las cuales en absoluto se puede equiparar a un acreedor n su momeY ello no acontece a pesar de lo que diga la Exposición de Motivos

Y ello no acontece a pesar de lo que diga la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, para proteger los derechos de los administrados, pues la reforma va dirigida, haciéndose eco de la última doctrina jurisprudencial, posterior a la STS de 4 de julio de 2014, RC 581/2013, evidentemente a mejorar la posición de la Administración.

En esta línea se situaba el Anteproyecto de la ley, que refiriéndose al art. 66 bis, lo titulaba "imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar", a la vez que señalaba "que no prescribirá el derecho a comprobar e investigar de la Administración conforme al art. 115 de esta ley".

Aunque esa reforma no prosperó, la actual no dista mucho de la anterior. Así el nuevo art. 66 bis excepciona el plazo general de prescripción de cuatro años, precepto relacionado con los apartados 1 y 2 del art. 115 que, referido a la potestad de comprobación e investigación, viene a consagrar una especie de imprescriptibilidad, aunque el apartado segundo del artículo 115.1 establezca un límite o medida de control, a ejercitar en su caso por los tribunales "siempre que tal comprobación 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". Es decir, la posibilidad de la comprobación de la Administración sólo resulta posible cuando sobre el futuro tributario del administrado se puedan proyectar efectos jurídicos derivados de una comprobación de ejercicios prescritos.

Por otra parte, en el ejercicio de esas funciones de comprobación o investigación, el apartado 2 del referido precepto contempla, además, la posibilidad de que la Administración califique nuevos hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia del periodo en el que se realizaron y de la calificación que el sujeto pasivo les haya dado, lo que no deja de ser preocupante.

Admitir la comprobación de un ejercicio prescrito es tanto como admitir que la facultad de liquidar (que no tiene que derivar en liquidación positiva de deuda sino que también puede desembocar en cuantificación negativa, ya que la liquidación es el conjunto de actividades realizadas por la Administración Tributaria hasta la etapa de recaudación) una vez prescrita, puede rehabilitarse por el mero hecho de resultar incorporada, como elemento de cuantificación, a una deuda tributaria respecto a la cual el derecho a liquidar no ha prescrito todavía.

La reforma limita, y en esto se puede ver un efecto positivo, el derecho para iniciar el procedimiento de bases imponibles negativas así como de cuotas o deducciones pendientes de aplicación, a 10 años contados desde que finalizó el plazo para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se generaron aquéllas, cuando con arreglo a la jurisprudencia no existía límite a tal comprobación. Pero no aclara si el contribuyente durante el referido plazo puede alterar sus declaraciones, siendo muy acertada la opinión de la doctrina que habla de "asimetría" al referirse a las posiciones del administrado y de la Administración. Recordar que según la AEDAF, el límite de 10 años de prescripción debía aplicarse a cualquier actuación de la Administración. Y todo ello incrementado por el hecho de que previamente habrá que determinar qué se entiende por "deducciones", término empleado en el art. 66 bis de la LGT con el de "bases y cuotas" a la hora de permitir la comprobación hasta los 10 años.

La reforma establece una distinción entre "derecho a comprobar e investigar" y "derecho a liquidar que no tiene fundamento, pues la potestad comprobadora es siempre vicaria a la de liquidación, abarcando el derecho a liquidar de la Administración todos los poderes o facultades de comprobación, dirigidos todos ellos a la liquidación de la deuda tributaria. Téngase en cuenta que el art. 149.3 de la LGT alude a la prescripción para comprobar e investigar el "tributo y periodo". Sin embargo, como decimos, la nueva regulación viene a sentar que el "derecho a liquidar no afecta al derecho a "comprobar e investigar, es decir, a las potestades del art. 115, con las limitaciones establecidas en este precepto.

No está de más hacer referencia al art. 26.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, por la que se regula el Impuesto sobre Sociedades y que contiene una regulación semejante a la Ley 34/2015, y sobre todo a su Exposición de Motivos que establecía que la comprobación de ejercicios prescritos habría de posibilitar, no ya sólo el derecho de los obligados a beneficiarse de esos créditos sino, además, el correcto ejercicio de otros derechos, como el de la rectificación de sus liquidaciones, aspectos éstos sobre los que guarda silencio la norma.

Naturalmente, y ya centrados en el ámbito de la compensación de bases imponibles negativas y dado que la Administración puede comprobarlas e investigarlas durante 10 años, surge a cargo del sujeto pasivo la obligación de conservar a disposición de la Inspección todos los documentos que permitan la comprobación. Una vez transcurrido ese plazo, será suficiente con que el sujeto pasivo exhiba la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con la correspondiente acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Si el sujeto prueba a través del correspondiente procedimiento que tiene derecho a la compensación, la carga de la prueba correrá a cargo de la Administración (art. 105.1 LGT) en orden a desvirtuar los datos consignados por el sujeto pasivo, sin que ello pueda afectar a la firmeza de la autoliquidación del ejercicio prescrito.

A nuestro juicio, producida la prescripción en relación con un acto, hecho o negocio jurídico que no ha sido objeto de comprobación, los mismos devienen inatacables de manera que no es posible su modificación ni en ese ejercicio ni en otro posterior. Y es que es difícil concebir que se mantengan en vigor bases imponibles negativas que generen apariencia de créditos fiscales, pero que las mismas puedan ser objeto de modificación durante un plazo de 10 años, sin importar de cuándo procedan.

Resulta evidente, que debería limitarse en el tiempo la posibilidad de comprobación por parte de la Administración, aunque ello conllevara el establecimiento de un plazo más amplio de prescripción, o si no manteniendo el actual para liquidar en 4 años de los ejercicios no prescritos.

Segunda.- Es imprescindible que, como corolario de la posibilidad prevista en los arts. 66 bis 1 de la Ley 34/2015 y 26.5 de la Ley 27/2014, se permita al sujeto pasivo presentar una autoliquidación o rectificar la presentada, cuando debió haber incluido una base imponible negativa o una de mayor cuantía a la

determinada en ella. Esto nos lleva a solicitar la supresión del apartado 4 del art. 119 de la LGT.

Tercera.- Debería producirse una profunda revisión de la sanción prevista en el art. 195 de la LGT, teniendo en cuenta su carácter preparatorio, el grado de culpabilidad del sujeto infractor y la gravedad de su conducta, para evitar que su cuantificación pueda sobrepasar a la prevista por dejar de ingresar.

Cuarta.- Es necesario un cambio en la LGT que vaya más allá de los tipos y las sanciones, en orden a considerar que el incumplimiento de un precepto no conlleve automáticamente la imposición de sanción. Y ello no sólo en beneficio del particular, sino en el de la Administración, que gestiona millones de declaraciones y en las que la sanción surge a mata martillo.



## BIBLIOGRAFIA

- **Agualló Avilés, A.** *"Algunas cuestiones polémicas del procedimiento inspector: un análisis jurisprudencia! (I)"*, en **Quincena Fiscal**, núm. 21, 1994.
- **Anibarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B.** *"Infracciones y sanciones tributarias y Procedimiento. Los Nuevos Reglamentos Tributarios"*, dentro de la obra *"Los Nuevos Reglamentos Tributarios"*. Director **Rafael Calvo Ortega y José Manuel Tejerina López (Coordinador)**, Thomson Civitas. Madrid 2006. Primera Edición.
- **Anteiros Pereira, J** *"Las sanciones tributarias"* **Marcial Pons, Madrid, 2005**, y **C. Muñoz Baños**, *"Reglamento del procedimiento sancionador"*. Edesa 2001.
- **Aparicio Pérez, A.**, *"Revista de Contabilidad y Tributación"* **CEA n° 396** (marzo de 2016).
- **Arana Landrín, S.**, *"La regulación de la prescripción en la nueva modificación de la Ley General Tributaria 58/2003"*, dentro de la obra *"Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria"*.
- **Báez Moreno, A.**: *"Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción. Solución a un problema tributario de Derecho Civil"*, **Revista Chilena de Derecho**, vol 29, num.1/202.
- **Barciela Pérez, J.A.**: *"El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TC y del TS"*, **Quincena Fiscal**, n° 21, Pamplona.
- **Blasco Delgado, C.** *"La nueva configuración de la prescripción y el derecho a comprobar e investigar"*. **Colección Fiscalidad "Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria, Editorial Huygen, 2016.**
- **Blasco Delgado, C.** *"Estudios sobre la Reforma de la Ley General Tributaria. La nueva configuración de la prescripción y el derecho a comprobar e investigar"*.
- **Bonifar L.**: *"El Derecho y el Tiempo. Las relaciones jurídicas intergeneracionales"*. **Revista de Teoría y Filosofía del Derecho**, N° 9 (Octubre de 1998). Alicante. Biblioteca virtual Miguel de Cervantes 2005
- **Borrás Amblar F. y Navarro Alcázar J.V.** *"Impuesto sobre Sociedades. 1. Régimen General. Comentarios y casos prácticos"*, **Ediciones CEF 2016.**
- **Caamaño Anido, M.A.** *"Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos"*, n° 380, 2014.

- **Calvo Verger, J:** *"La imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar tras la reforma tributaria"*. Instituto de Estudios Fiscales, 28 y 29 de noviembre de 2017.
- **Casana Merino, F.** *"La Compensación de bases, cuotas o deducciones provisionales de ejercicios prescritos"*. Quincena Fiscal nº 20, 2014.
- **Castan Tobeñas, J:** *"Derecho Civil Español Común y Foral"*. Tomo primero, volumen segundo. Editorial Reus, Madrid 1963.
- **Cazorla Prieto, L.M..** *"Derecho Financiero y Tributario. Parte General"*. Editorial Thomson Reuters Aranzadi, 16ª Edición.
- **Cervantes Sánchez Rodrigo, C.J., de Diego Ruiz, R. Mejías López M., Maestre García, E., Plaza Alonso, A., Ruiz Gómez, E.** *"Guía de la Ley General Tributaria"* 1ª Edición CISS. Madrid 2004.
- **Checa González, C.** *"Reclamaciones y recursos tributarios"*. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- **Claro Casado, F.** *"Estudio sobre la doctrina de los actos propios en el Derecho Tributario"*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Vol. 35, nº 178, 1985.
- **Cordero González, E.M.:** *"Las bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades"* Thomson Reuters Aranzadi. Madrid 2017.  
*"El derecho a comprobar e investigar bases impositivas negativas, créditos fiscales y demás elementos originados en periodos prescritos, tras la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria"*. Revista de contabilidad y tributación CEF 396 (marzo 2016).  
*"Apuntes sobre el tratamiento de las bases impositivas negativas en los impuestos sobre la renta"* RC y T nº 285/2006.
- **Cordón Moreno, F.** *"Las excepciones de prescripción y caducidad (Leyes 26 y 27 del Fuero Nuevo)"* Revista Jurídica de Navarra. Enero-Junio de 2008 nº 45.
- **Costa, F.** *"Plazos de prescripción de acciones civiles"* Economist & Iuris. 2 de septiembre de 2007.
- **Díaz Rubio, P.** *"El principio de confianza legítima en materia tributaria"* Tirant Lo Blanch Valencia 2014.
- **Díez Picazo, L.:** *"La prescripción en el CC. Prescripción y Derecho Transitorio"*. 1964.  
*"La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo"*, Bosch, Barcelona, 1963.  
*"La prescripción extintiva en el CC y en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo"*. Thompson. Civitas Madrid 1983.

- **Escribano López, F.;** *"Procedimiento de liquidación. Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas: prescripción e interrupción de plazos"*, CT, núm. 19,1976.
- **Escribano López, F,** *"La configuración constitucional del deber de contribuir"*, Civitas, 1988.
- **Eseverri Martínez, E:** *"Apuntes sobre la prescripción tributaria"* RDEF, nº 57, 1988.

*"La Prescripción Tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo"*.  
**Editorial lo Blanch, Valencia 2012.**

*"La prescripción tributaria (nueva regulación)"* **Instituto de Estudios Fiscales nº 13, 2016.**

- **Falcón y Tella, R.** *"La prescripción en materia tributaria"*. **La Ley. Madrid 1992.**

*"La imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar (que no es un derecho sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima"*. **Quincena Fiscal nº 20, 2014.**

**"Prescripción de tributos y sanciones"** en REDF nº 98, 1998.

**"Análisis de la transparencia tributaria"** IEF Madrid 1984.

- **Fernández, E. Economist & Iuris,** Año 10(IV, nº 199, abril 2016.
- **Fernández de Frutos, M.** *"Los límites constitucionales a la retroactividad de las normas jurídicas. Especial referencia a la retroactividad de las normas tributarias"*. **Revista Jurídica de Catalunya. Núm. 2, 2010.**
- **Fernández López R.I.** *"La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica"*. **Marcial Pons, Madrid 2016.**
- **Ferreiro Lapatza, J.J.** *"Curso de Derecho Financiero y Tributario: parte General"*, nº 25, **Editorial Marcial Pons, Madrid, 2006.**  
*"La extinción de la obligación tributaria"*, **RDFHP, nº 77, 1968.**
- **Ferrer, J.A.** *"La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades. Comentario a la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017"*, **Ferrer y Asociados. Estudio Jurídico y Económico. 13/11/2017.**
- **García Añoberos, J.,** *"Algunos problemas de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades"* **CREDF, nº 1/1974.**
- **García Novoa, C.:** *"El principio de seguridad jurídica en materia tributaria"*. **Madrid. Barcelona. Marcial Pons, 2000.**  
*"Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos"*, **Marcial Pons, Madrid.**

- **García-Ovies Sarandeses** "*Los gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*" **Lex Nova, Valladolid, 1992.**
- **Génova Galbán, A.** "*La prescripción tributaria*" **REDF n.º. 57, 1 988.**
- **Giannini, AD:** "*Instituciones de Derecho Tributario*" (Trad. F. Sáinz de Bujanda) **Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.**
- **Gómez Corraliza, B:** "*Comentarios jurisprudenciales sobre la caducidad*", **La Ley, núm. 2078, tomo 1988-4.**
- **Gómez Mourelo Castelo, C.:** "*Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios (art. 195)*". **El régimen sancionador tributario comentado. La Ley, Madrid, 2005.**
- **González Martínez, T:** **Tesis Doctoral** *la crisis de la prescripción tributaria. La potestad comprobadora de la Administración en relación con los periodos prescritos*. **Editorial Lefebvre. Madrid 2016.**
- **Guerra Reguera, M.** "*Compensación de bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades y prescripción*", en **F. ADAME MARTINEZ y J. RAMOS PRIETO (coords), Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público (Homenaje al Prof Dr. D. Javier Lasarte Álvarez), Madrid IEF, 2014.**
- **Herrera Molina, P.M.,** "*El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional*", **X Jornadas de Estudio, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid.**
- **Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros J.M.** "*La vinculación de la Administración Tributaria a los actos propios en su función de comprobación. Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013*", **Quincena Fiscal n.º 7, 2014.**
- **Huelin Martínez de Velasco, J.** "*El Derecho a comprobar e investigar dentro del plazo. Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma AEDAF*" **Wolters Kluwer 2016.**
- **Huesca Boadilla, R:** "**Comentarios a la Ley General Tributaria y sus Reglamentos de Desarrollo**" **Editorial La Ley.**
- **Hurtado González, J.F.,** "*El deber de colaborar con la Administración Tributaria facilitando información sobre tercero*", **Lex Nova, Valladolid, 2001.**
- **Jarach, D:** "*Curso Superior de Derecho Tributario*". **Buenos Aires, 1957. Vól. 1.**
- **Linares García, M.** "*Revista de Derecho Financiero y Tributario. Hacienda Pública n.º 178*", **1985.**

- **López Martínez, G.** *"Los deberes de información tributaria"*. IEF Marcial Pons, Madrid, 1992.
- **Lozano Serrano, C.:** *"La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos"*, **Quincena Fiscal**, núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 2014.
- **Lozano Serrano, C.:** *"La actividad inspectora y los principios constitucionales"*, **Impuestos**, núm. 1, 1990.
- **Maestre García E y Cervantes Sánchez Rodrigo, C.J.** *"Guía de infracciones y sanciones tributarias"* Ciss Bilbao, 2005.
- **Málvarez Pascual, L.A.** *"La adecuación a los principios penales de la infracción consistente en la acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota"*. **VVAA. Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo**, Thomson Reuters, Aranzadi 2010.
- **Mantero Sáenz, A. y Giménez-Reyna Rodríguez, E.** *"Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios"*. **Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid 2005.**
- **Martín Cáceres, A.F.** *"La prescripción del Derecho Tributario"* E.F. Marcial Pons, Madrid, 1994.
- **Martín Queralt, J, Lozano Serrano, C, Tejerizo López, J.M, y Casado 011ero, G:** *"Curso de Derecho Financiero y Tributario"*. Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.) ,27a Edición, Madrid 2016.
- **Martínez Giner, L.F.:** *"La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley"*. **Quincena Fiscal**, de 20 de noviembre de 2015.
- **Martínez Herrero, M.J.** *"La prescripción y la caducidad en el Derecho del Trabajo"*. **Economist & Iuris**, nº 82.
- **Martínez Lafuente, A.:** *"El ordenamiento jurídico europeo. Fuentes y principios generales con especial referencia al Derecho Tributario"*, **Academia de Jurisprudencia y Legislación.**
- **Martínez Pardo, V.J :** *"La prescripción del delito"*. **Revista internautica de práctica jurídica. Nº 27.2011.**
- **Matía Portilla, F.J.** *"Las tensas relaciones entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional y los límites de la legítima discrepancia entre ellos"*. **Revista Uned. Nº. 97.2016..**
- **Merino Jara, I., Director y Lucas Durán, M., Coordinador** *"Derecho Financiero y Tributario. Parte General"*. **Tecnos. 5a Edición 2015.**

- **Montesinos Oltra, S.** *"La comprobación de los elementos del tributo originados en periodos prescritos"*, **Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo**, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, Tomo I.

*"La compensación de bases imponibles negativas"* Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000.

*"Sobre la posibilidad de comprobar bases, cuotas o deducciones originadas en periodos impositivos prescritos"*. **La Brújula .. Tribuna Fiscal**, nº 249, julio 2011, CISS, Grupo Wolters Kluwer

- **Montserrat Molina, P.E.:** *"La reforma de la prescripción en el CC. Una visión crítica"*. **Actualidad Civil**, 25 de noviembre de 2015, Editorial La Ley, 7676/2015.
- **Muñoz Conde, F. y García Arán M.** *"Derecho Penal. Parte General"*. Editorial Tiranch Lo Blanch 2015.
- **Muñoz Pérez, A. F.** *"La prescripción y la caducidad en el derecho mercantil"*. **Economist & Iuris V. 20. Nº 166**, 2012.
- **Nandín Vila, S. :** *"Nuevo plazo de prescripción de los órdenes de restauración de la legalidad urbanística tras la modificación del artículo 1964 del CC operada por la ley 42/2015, del 5 de octubre, de reforma de la Ley de Enjuiciamiento Civil"*. **El Consultor de los Ayuntamientos**, nº18, Sección Opinión / Colaboraciones, quincena del 30 de septiembre al 14 de octubre, 2016. Editorial Wolters Kluwer.
- **Navas Vázquez, R.** *"Opción por la tributación conjunta"*, en **VVAA, E. Simón Acosta (coord.) Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a L. Mateo Rodríguez**, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- **Orena Domínguez** *"Hacienda no puede ir contra sus propios actos"* **Forum Fiscal** nº 198, mayo 2014.
- **Palao Taboada, C.:** *"Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley"* (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm 3262/2012) **CEF 30/6/14**.
- **Parejo Alfonso, J.** *"Lecciones de Derecho Administrativo"*. Novena Edición Tiranch Lo Blanch.
- **Pérez Royo, F.** *"Derecho Financiero y Tributario. Parte General"*. Editorial Thomson Reuters, vigésima quinta edición. Madrid 2017.

*"Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma"*, **CT**, núm. 19, 1976.

*"Los delitos y las infracciones en materia tributaria"*. Madrid IEF, 1986.

- **Puig Brutau, J.** *"Medio siglo de estudios jurídicos"*. Tiranch Lo Blanch. Valencia 1997.  
*"Caducidad, prescripción extintiva y usucapión"*, Bosch, Casa Editorial, Barcelona, 1988.
- **Puig Peña, F.** *"Derecho Penal II. Editorial Revista de Derecho Privado"*. Madrid 1969.
- **Ramírez Gómez, S.** *"El principio non bis in ídem en el ámbito tributario"* Marcial Pons, Madrid, 2000.
- **Rodríguez Devesa, J.M.**: *"Derecho Penal Español. Parte General"*. Segunda Edición Madrid 1971.
- **Rodríguez Relea, F.** *"Compensación de bases impositivas negativas. Tipo de gravamen: cuota íntegra"* **Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades**. Edificio Lex nova. Enero de 2015.
- **Román Díez, R: Carranza Abogados** *"Principales efectos del transcurso del tiempo en el Derecho"*, año 2012.
- **Romano, S:** *"Fragmentos de un diccionario jurídico"*, traducción de Santiago Sentís Melendo y Mariano Ayerra Redin, Ediciones Jurídicas Europa- América, Buenos Aires, 1964.
- **Romero Plaza, C.** *"Prueba y tributos"*. Tirant Lo Blanch, Madrid, 2014.
- **Ruiz Rescalvo, M.P:** *"La prescripción tributaria y el delito fiscal"*. Universidad Rey Juan Carlos. Editorial Dickinson S.L. Madrid 2004.
- **Sáinz de Bujanda, F:** *"Hacienda y Derecho"* IV. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.  
*"Lecciones de Derecho Financiero"* Quinta Edición, Madrid, 1987.  
*"Lecciones de Derecho Financiero"*. Décima Edición. Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Servicio de Publicaciones. Madrid 1993.
- **Sánchez Blázquez, V. M,** *"La prescripción de las obligaciones tributarias"*, en *Monografías AEDAF*, n.2, Mayo 2007 y **Falcón y Tella, R.** *"Fundamento y límites constitucionales de la comprobación tributaria"*, *Quincena Fiscal*, núm. 261, 2003.
- **Sánchez Galiana, J.A.,** *"Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios"*, **REDF**, núm. 87, 1995.
- **Sánchez Serrano, L.;** *"La declaración tributaria"* IEF, Madrid, 1977; **Amorós Rica, N.;** *"Ley General Tributaria"*, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1967.
- **Sanz Gadea, E.** *"Compensación de bases impositivas negativas"*, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.192-1, 1999.

- **Sesma Sánchez, B.** *"La reforma de la LGT en materia de prescripción tributaria: cuestiones conflictivas"*. **Revista Española de Derecho Financiero 173. Enero-Marzo de 2017.**