

Límites a la regularización de bases imponibles negativas y saldos por IVA originados en periodos prescritos

Análisis de la STS de 20 de diciembre de 2017, rec. núm. 1890/2016, y de la RTEAC de 15 de febrero de 2017, R. G. 1812/2011*

Eva María Cordero González

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

EXTRACTO

Frente al plazo general de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, el nuevo artículo 66 bis establece un plazo de diez años para iniciar la comprobación de bases, cuotas y deducciones compensadas o pendientes de compensación. Recientes pronunciamientos del TEAC y del TS, aun dictados en relación con el marco jurídico previo a la modificación de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, limitan de forma importante su ámbito de aplicación, excluyendo los saldos por IVA a compensar del nuevo plazo de diez años. Desde el punto de vista procedimental, se determina también la imposibilidad de regularizar en periodos posteriores las bases o cuotas compensadas si el periodo de origen ya fue comprobado y la liquidación anulada en vía administrativa o judicial.

* El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación «Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español, en un contexto de descentralización» (DER2017-83703-P), del Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia.

1. PLANTEAMIENTO

En el último año han recaído diversos pronunciamientos que, aunque referidos al régimen de prescripción previo a la reforma de la Ley General Tributaria (LGT) por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, son de gran relevancia para interpretar la nueva regulación aplicable a la comprobación de bases negativas y saldos de IVA originados en periodos prescritos.

2. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 20 DE DICIEMBRE DE 2017

2.1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia aborda el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de abril de 2016 (rec. núm. 46/2012 –NFJ063214–), estimatoria del recurso contencioso-administrativo presentado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 1 de diciembre de 2011, relativas todas ellas a un procedimiento inspector iniciado en 2007 en relación con un grupo fiscal.

En el curso del procedimiento, la Inspección constató que el obligado tributario era propietario de varios inmuebles destinados a centros comerciales, que tenía arrendados a minoristas para el desarrollo de su actividad comercial. Para la adquisición de tales inmuebles, el obligado concertó préstamos con su grupo de empresas –radicado en los Países Bajos–, contabilizando como gastos los intereses abonados y declarando bases imponibles negativas, compensadas en los ejercicios objeto de las actuaciones inspectoras.

En el acuerdo de liquidación, notificado en 2010, la Inspección consideró que los intereses correspondientes a los préstamos se habían calculado a tipos superiores a los que se hubieran pactado entre entidades independientes, sin que otras de sus condiciones –plazo o condiciones de amortización– se correspondieran tampoco con las del mercado, razón por la que se dictó un acuerdo de determinación del valor en el seno del procedimiento inspector, que fue notificado al interesado el 12 de noviembre de 2009, con reducción de las bases imponibles negativas compensadas, liquidándose la deuda correspondiente.

Tras la estimación parcial de la reclamación por parte del TEAC al apreciarse un error material, el obligado interpone recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que es estimado, acordando:

- La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria de los ejercicios 2002 y 2003, por exceso de duración de las actuaciones inspectoras.
- En relación con las bases imponibles negativas, compensadas en 2004, único no prescrito, se afirma la deducibilidad de los intereses de los préstamos concertados por la recurrente con su vinculada en los términos declarados, al considerar las condiciones de financiación de los préstamos razonables económicamente y acordes con el mercado.
- Se declara, además, la improcedencia de regularizar la base imponible negativa obtenida en el ejercicio 1999 y compensada en 2004, por tratarse de un ejercicio ya comprobado por la inspección en un procedimiento anterior relativo al ejercicio 1999. El objeto de las actuaciones de comprobación había sido también la valoración de los gastos financieros derivados de los contratos de préstamo suscritos con las sociedades vinculadas, con la emisión de una liquidación que redujo las bases negativas por cuantía de más de 12 millones de euros. La liquidación fue anulada, sin embargo, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en el año 2007 por considerar que el método de valoración utilizado por la Administración era incorrecto. La Audiencia Nacional afirma por ello que, anulada la liquidación en relación con el periodo origen de las bases negativas, no cabe volver a comprobar las bases en el periodo posterior en el que se compensan.

2.2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1890/2016 –NFJ069039–) desestima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la sentencia de la Audiencia Nacional, confirmando tanto la prescripción apreciada por aquella, como la deducibilidad de los intereses del préstamo, así como la imposibilidad de comprobar las bases negativas procedentes del año 1999 y compensadas en 2004, abundando en la argumentación desarrollada por la Audiencia Nacional. Según esta doctrina, habiendo ejercido la Administración sus facultades de comprobación respecto del ejercicio 1999 en relación con el mismo objeto y anulada la liquidación resultante sin emitir nueva liquidación antes de consumarse el plazo de prescripción correspondiente a dicho ejercicio en aplicación de la jurisprudencia que rechaza el tiro único, cabe considerar confirmada materialmente la autoliquidación presentada y las bases negativas declaradas. No es posible, se afirma, eludir los efectos de aquella anulación sin practicar una nueva liquidación respecto del periodo 1999, salvando los defectos de la liquidación anulada y actuando como si el ejercicio de 1999 no hubiera sido comprobado y no estuviera prescrito. Si la Administración no volvió a liquidar, afirma el Tribunal Supremo, «es claro no solo que dejó que ganara firmeza la autoliquidación del ejercicio 1999, sino que perdió definitivamente la oportunidad –una vez transcurrido el plazo de la prescripción extintiva– de volver a hacer lo que ya hizo (aunque fuera de manera incompleta o errónea), esto es, de comprobar un negocio jurídico con efectos futuros a través del correspondiente crédito fiscal».

3. RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 15 DE FEBRERO DE 2017

3.1. SUPUESTO DE HECHO

La Resolución del TEAC de 15 de febrero de 2017 (R. G. 1812/2011 –NFJ065622–) presenta similitudes importantes con la sentencia anterior, en cuanto ahonda en los efectos sobre ejercicios posteriores de la anulación en vía administrativa o judicial de la liquidación administrativa que reduce créditos fiscales declarados. Más allá de esta cuestión, en ella se analiza, en general, la posibilidad de comprobar saldos de IVA procedentes de periodos prescritos.

El supuesto de hecho que da lugar a la resolución del TEAC es el siguiente: El 22 de diciembre de 2008 se iniciaron actuaciones de comprobación limitada por el IVA por los periodos comprendidos entre noviembre de 2004 y diciembre de 2007, que culminaron el 20 de octubre de 2010 con la firma en disconformidad del acta que recogía la propuesta de regularización. El acta calificó como no deducible el IVA soportado en adquisiciones realizadas a diversas sociedades que se consideraron partícipes en una trama organizada para la defraudación del IVA. La cuota derivada del acta, incluyendo intereses de demora, alcanzaba algo más de cinco millones ochocientos mil euros (5.800.000 €).

Recurrida la liquidación ante el TEAC, la reclamación es estimada parcialmente, al considerar prescrita la acción administrativa para liquidar los periodos anteriores al mes de enero de 2007, por haberse superado el plazo máximo de duración del procedimiento. Se anula, por tanto, parcialmente la liquidación en el importe de la deuda correspondiente a los periodos prescritos. La resolución del TEAC es confirmada por la Audiencia Nacional.

En diciembre de 2014, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ejecuta la resolución anulando la liquidación girada inicialmente y practicando nueva liquidación limitada a los 12 meses del año 2007, con una cuota, más intereses de demora, de algo más de 4 millones de euros. En la nueva liquidación, la cuota se calcula sin tomar en consideración el importe del saldo declarado a compensar en la última autoliquidación del ejercicio 2006, que superaba el millón y medio de euros y que había sido reducido a cero en la liquidación fruto de la regularización anulada por el TEAC. Ante estas circunstancias el interesado plantea incidente de ejecución.

3.2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En su resolución, el TEAC estima el incidente de ejecución y anula la liquidación relativa al 2007 dictada en ejecución de la resolución, con una doble argumentación:

1. En primer término, declara no aplicable a los saldos pendientes de compensación en el IVA la doctrina y jurisprudencia del Tribunal Supremo que afirmó la posibilidad de comprobar elementos originados en periodos prescritos pero integrados

en hechos impositivos producidos en periodos no prescritos¹. Se basa, para ello, en «la especial mecánica» y «peculiaridades» de este impuesto, que se asienta sobre los siguientes elementos:

- El derecho a deducción inmediata de la totalidad de las cuotas soportadas que, si superan a las devengadas, pueden trasladarse al periodo siguiente durante los tres primeros trimestres u once primeros meses, o bien optar por la devolución en la última autoliquidación del ejercicio o en las mensuales si se ha optado por el régimen de devolución mensual, de acuerdo con el artículo 99.Cinco de la Ley 37/1992.
- Las cantidades pendientes de compensar no son cuotas propiamente dichas sino saldos derivados de los excesos de las cuotas soportadas sobre las devengadas, existiendo en última instancia un derecho de reembolso que constituye un crédito a favor del obligado.
- Tales saldos adquieren carácter definitivo bien por haber sido comprobados y liquidados por la Administración, bien por haber ganado la prescripción. De otro modo, si se permitiera revisar y modificar la cuantía de los saldos a compensar procedentes de periodos prescritos, se haría de peor condición a los obligados tributarios que optan por la compensación al término del periodo de liquidación respecto de quienes optaron por la devolución, cuya cuantía no podría ser alterada, por estar prescrito el periodo en el que se solicitó.

Por lo anterior, se concluye que «la Administración no puede revisar con ocasión de la declaración del impuesto del periodo no prescrito dichos saldos de periodos anteriores (ya prescritos), entrando a conocer de las distintas operaciones que se han producido a lo largo del periodo prescrito y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar». Lo determinante para la procedencia de la compensación es la efectiva correlación entre los saldos declarados a compensar en la declaración-liquidación del periodo no prescrito y los declarados en los ejercicios prescritos, y es esa correlación la que ha de ser objeto de comprobación en el periodo no prescrito.

2. A mayor abundamiento, más allá de la naturaleza del derecho a la compensación en el IVA, el TEAC apunta otro argumento de orden procedimental, que enlaza con la sentencia del Tribunal Supremo antes reseñada. Así, considera que no es posible tener

¹ Así, entre otras, las Sentencias de 6 de noviembre (rec. núm. 4319/2011 –NFJ052890–), 14 de noviembre (rec. núm. 4303/2011 –NFJ052840–) y 9 de diciembre de 2013 (rec. núm. 2883/2012 –NFJ053091–) en relación con las bases negativas; la de 19 de febrero de 2015 (rec. núm. 3180/2013 –NFJ057534–) referente a excesos de deducciones por actividades exportadoras procedentes de periodos prescritos; o las Sentencias de 4 de julio de 2014 (rec. núm. 581/2013 –NFJ054784–), 5 y 26 de febrero (recs. núms. 4075/2013 –NFJ057615– y 4072/2013 –NFJ058191–) y 23 de marzo de 2015 (rec. núm. 682/2014 –NFJ057861–), sobre la posibilidad de declarar en fraude de ley negocios realizados en periodos prescritos para rechazar la deducción de determinados gastos en los periodos posteriores objeto de comprobación.

en cuenta el resultado de la regularización efectuada si ha sido declarada prescrita por un órgano revisor ya sea económico-administrativo o de la jurisdicción contencioso-administrativa, «dada la desaparición del ámbito del derecho de las liquidaciones anuladas». La alteración del crédito declarado por el obligado supondría aceptar y dar por válidas las regularizaciones anuladas, puesto que este resultado es inherente al ejercicio de la actividad comprobadora que se anula. Aunque el obligado tiene la carga de la prueba de las cuotas pendientes de compensación, iniciado un procedimiento y habiéndose ejercitado por la Administración el derecho a comprobar, si tal derecho se extingue por prescripción, debe considerarse lo consignado en sus autoliquidaciones.

En relación con el supuesto de hecho concreto, se concluye, por tanto, que, en ejecución de una resolución económico-administrativa que declara la prescripción de determinados periodos, no se pueden arrastrar los efectos de las regularizaciones anuladas, ni siquiera con respecto a otros periodos incluidos dentro del ámbito de la comprobación, habiéndose agotando el derecho a liquidar los primeros.

4. COMENTARIO CRÍTICO

Tanto la sentencia del Tribunal Supremo como la resolución del TEAC son de gran relevancia a pesar de dictarse en relación con el marco jurídico anterior a la reforma de la LGT por la Ley 34/2015, de modificación parcial de esta norma que, como es sabido, introdujo el artículo 66 bis para señalar que:

«El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones».

Este supuesto constituye una excepción a lo previsto en el artículo 115 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015, según el cual la Administración tributaria podrá realizar comprobaciones e investigaciones aun «en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido».

Se establece así una diferencia importante entre la comprobación en general de elementos, hechos, circunstancias, actos, valores, etc., producidos en periodos prescritos, pero con relevancia y

efectos respecto de hechos imposables no prescritos, que podrán comprobarse en tanto que pervivan las facultades de comprobación en relación con este último, y los denominados por la exposición de motivos de la Ley 34/2015, «créditos fiscales», cuya comprobación estará sujeta al plazo de diez años y a las condiciones previstas en el artículo 66 bis de la ley. Ni la noción de crédito fiscal, carente de definición legal, ni la referencia genérica a las bases y *cuotas compensadas y pendientes de compensación* y deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, permiten, sin embargo, delimitar con claridad el elenco de situaciones a las que será de aplicación el nuevo plazo de diez años. Solo la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, prevé expresamente en sus artículos 26, 31, 32 y 35 a 39 la aplicación de este plazo a la comprobación de las bases imposables negativas y a los excesos no compensados de deducciones en la cuota. Más allá de estos supuestos, corresponderá a la doctrina administrativa y jurisprudencia determinar en qué casos resulta de aplicación el citado plazo.

A ello contribuye, sin duda, la resolución del TEAC objeto de este comentario. En ella se asume el criterio ya mantenido en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 29 de marzo de 2012 (rec. núm. 295/2011 –NFJ046418–)² y del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4348/2012 –NFJ052359–), que rechazaron la comprobación de saldos pendientes de compensación en el IVA una vez transcurrido el plazo de prescripción del periodo de origen. En esta última sentencia, el Tribunal Supremo afirma que el derecho a la compensación de cuotas por IVA constituye un derecho de crédito del empresario o profesional frente a la Hacienda Pública, fundamentado en el principio de neutralidad propio de este impuesto. Tal naturaleza motiva que, a diferencia de otros créditos fiscales, prescrito el derecho a liquidar del ejercicio en que se originaron, no puedan modificarse los saldos pendientes mediante la comprobación de las operaciones de los que derivan.

Frente a anteriores pronunciamientos, la Resolución del TEAC de febrero de 2017 es relevante por dictarse una vez fijada la doctrina del Tribunal Supremo que afirmó la posibilidad de comprobar bases negativas y deducciones pendientes procedentes de periodos prescritos. El TEAC considera no aplicable esta doctrina a los saldos por IVA, por tratarse de supuesto no encuadrable en el ya derogado artículo 106.5³. Ello permite entender que la comprobación de saldos por IVA tampoco será subsumible en el nuevo artículo 66 bis, cuyo ámbito objetivo se define de forma similar al anterior 106.5, siéndoles de aplicación el plazo general de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT, en lugar del plazo de diez establecido para la comprobación de créditos fiscales.

Tanto la resolución del TEAC como la sentencia del Tribunal Supremo realizan, por otra parte, otras afirmaciones de carácter procedimental que, con abstracción del caso particular del IVA, resul-

² En esta sentencia, la Audiencia Nacional estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución del TEAC de 6 de abril de 2011 que había afirmado, aunque con un voto particular, la posibilidad de comprobar los saldos de IVA procedentes de periodos prescritos tras la entrada en vigor del artículo 106.5 de la LGT.

³ Esta norma señalaba que «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 o 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».

tan también de relevancia en el nuevo marco normativo introducido por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT, para delimitar los márgenes de actuación de que dispondrá la Administración tributaria en la aplicación del nuevo artículo 66 bis. De ellas cabe, en efecto, deducir lo siguiente:

- En primer lugar, que anulada la liquidación relativa a un periodo por considerarlo prescrito, prevalecen los saldos por IVA consignados en la autoliquidación presentada, sin que el resultado de la regularización pueda tenerse en cuenta en periodos posteriores no prescritos, aunque hubieran estado comprendidos en el mismo procedimiento. Si bien esta afirmación se realiza por el TEAC en relación con los saldos por IVA, cabe plantearse su extensión a otros supuestos, de modo que, anulada la liquidación que reduce las bases negativas declaradas, su resultado no pueda trasladarse a periodos posteriores, aunque estuvieran incluidos en el mismo procedimiento, lo que establecería una suerte de tiro único en materia de prescripción en la comprobación de estos créditos.

En este sentido hay que tener en cuenta que, según la nota interpretativa publicada por la AEAT en relación con el nuevo artículo 66 bis, la comprobación de bases negativas y demás créditos fiscales está afectada por un doble límite: el del derecho a liquidar el periodo correspondiente y el plazo de diez años para iniciar su comprobación. De este modo, el transcurso del plazo de cuatro años para liquidar el periodo de origen de las bases negativas no obsta la comprobación en procedimientos desarrollados en periodos posteriores de las bases compensadas o declaradas pendientes, aunque se arrastren de otros anteriores ya prescritos. La interpretación del TEAC implica que, si las bases se comprobaron en su periodo de origen (X), anulada esta liquidación por encontrarse prescrito el derecho a liquidar, su resultado no podría trasladarse al periodo X+1, aunque estuviera incluido dentro del mismo procedimiento. Y es que, ya se trate de saldos por IVA o bases negativas, no deja de resultar paradójico que la ejecución de la resolución por la que se obtiene la declaración de prescripción se utilice para llegar a un resultado que, en última instancia, mantiene los efectos de la liquidación anulada, como ocurría en el supuesto de hecho abordado por la resolución del TEAC de febrero de 2017.

- En segundo lugar, de la sentencia del Tribunal Supremo cabe deducir que, aunque quepa comprobar en ejercicios no prescritos bases negativas derivadas de ejercicios prescritos, tal facultad no puede desarrollarse, en el marco de un nuevo procedimiento de comprobación, cuando existe una regularización previa del ejercicio del que proviene el crédito fiscal y la liquidación que redujo su importe es anulada. Esta afirmación es relevante no solo en aquellos casos en los que en vía administrativa o judicial se confirma la procedencia, en el fondo, de los créditos fiscales declarados por el obligado, sino también en aquellos en los que la liquidación administrativa es anulada por otros motivos: un error procedimental o, como ocurre en la sentencia del Tribunal Supremo objeto de este comentario, la improcedencia del método de valoración utilizado para la regularización. Si la Administración no vuelve a liquidar el primer periodo, fijando el importe de las cantidades a compen-

sar de acuerdo con lo señalado en la sentencia y dentro del plazo de prescripción, no cabe efectuar tal regularización con motivo de la comprobación del periodo en el que se compensan. Ello parece consolidar, como queda dicho, una especie de tiro único en materia prescriptiva para la comprobación de estos créditos fiscales, aplicable también en el nuevo contexto normativo resultante de la reforma de la LGT por la Ley 34/2015 y que reduciría de forma considerable los amplios márgenes de comprobación a que pudiera conducir esta norma.

Referencias bibliográficas

- Casana Merino, F. (2014). La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos. *Quincena Fiscal*, 20 (BIB 2014/4015).
- Cordero González, E. M. (2016). 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. *RCyT. CEF*, 396.
- Cordero González, E. M. (2017). *Las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Escribano López, F. (2015). Sobre el proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT. *Revista Española de Derecho Financiero*, 166.
- Fernández López, R. I. (2016). *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*. Marcial Pons.
- González Ortiz, D. (2009). El derecho al reintegro del IVA: Prescripción vs. Deducibilidad (a propósito de la sentencia del TS de 29 de septiembre de 2008). *Tribuna Fiscal*, 221.
- Lozano Serrano, C. (2014). La comprobación de partidas compensables en periodos prescritos. *Quincena Fiscal*, 11 (BIB 2014/1694).
- Montesinos Oltra, S. (2000). *La compensación de bases imponibles negativas*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Montesinos Oltra, S. (2010). La comprobación de elementos del tributo originados en periodos prescritos. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita y J. J. Zornoza Pérez (Dirs.), Vol. 1 (pp. 1.325-1.344), *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Aranzadi.
- Sánchez Pedroche, J. A. (2011). Devoluciones de excesos no deducibles en el IVA y el plazo para ejercitarlas. *Impuestos*, 11, 13-34.
- Sesma Sánchez, B. (2017). La reforma de la LGT en materia de prescripción: cuestiones conflictivas. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 173 (BIB 2017\579).
- Simón Acosta, E. (2008). El derecho a la devolución del IVA. *Actualidad jurídica Aranzadi*, 754.