

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

Eva María Cordero González

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

EXTRACTO

La Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT ha introducido novedades de gran relevancia en materia de prescripción. El presente trabajo analiza la posibilidad reconocida ahora de forma expresa en la LGT de comprobar, recalificar y declarar en fraude de ley operaciones, hechos y negocios realizados en periodos prescritos pero con consecuencias fiscales en periodos posteriores, a la luz de los principios de seguridad jurídica y buena fe y el derecho a la prueba. El estudio se centra también en el análisis del nuevo plazo de diez años para iniciar la comprobación de bases negativas, deducciones pendientes y demás créditos fiscales, tratando de acotar su ámbito objetivo de aplicación, con referencia especial a los problemas que plantea su extensión a los saldos pendientes por IVA. Además de la razonabilidad de su extensión a diez años y su vinculación con la infracción del artículo 195 de la LGT, se trata su naturaleza jurídica como plazo de prescripción o caducidad, ante la falta de previsión expresa de causas específicas de interrupción. Entre otros aspectos, se abordan, así mismo, las exigencias de justificación del importe de los créditos más allá del plazo de diez años, así como los efectos preclusivos de las comprobaciones de alcance general referidas a periodos en los que las bases negativas o deducciones pendientes se consignan como pendientes en la autoliquidación. Mención aparte merecen los problemas que plantean las disposiciones transitorias, que prevén la aplicación de la nueva regulación a situaciones ya consolidadas antes de su entrada en vigor en perjuicio del obligado, en colisión con la doctrina del TC que limita la retroactividad «absoluta» de las normas tributarias.

Palabras claves: derecho a comprobar e investigar, prescripción, créditos fiscales y bases imponibles negativas.

Fecha de entrada: 22-12-2015 / Fecha de aceptación: 20-01-2016 / Fecha de revisión: 04-02-2016

LIMITATION PERIOD AND TAX CREDITS AFTER THE AMENDMENT OF THE GENERAL TAX LAW BY LAW 34/2015

Eva María Cordero González

ABSTRACT

This paper analyzes the new regulation of the limitation period introduced by Law 34/2015, in particular, the ascertainment of operations, facts and business conducted at prescribed periods but with tax consequences in later periods, in the light of the principle of legal certainty. The study also focuses on the analysis of the new ten-year period to start auditing tax losses and other tax credits, trying to define its application field, with particular reference to the problems posed by its extension to VAT credits. In addition to the reasonableness of its extension to ten years and its link with infringement of Article 195 of the LGT, the article studies its legal nature as a period of limitation or expiration, regarding the absence of specific causes of interruption. Among other things, the study also addresses the requirements of justification beyond the ten years period, and the preclusive effect of general audits relating to periods in which the tax losses or unused tax credits are reported to the tax Administration. Special mention need the problems of the transitional provisions, which provide for the implementation of the new regulation to situations already established before its entry into force, in conflict with the doctrine of TC limiting the «absolute» retroactive tax regulations.

Keywords: limitation period, tax audits, tax credits and tax losses.

Sumario

1. Introducción
2. La prescripción y el derecho a comprobar e investigar antes de la modificación parcial de la LGT
 - 2.1. El origen de la problemática en relación con la comprobación de las bases negativas en el impuesto sobre sociedades y su extensión a la LGT
 - 2.2. La doctrina del TS
3. La comprobación e investigación de hechos, operaciones y negocios realizados en periodos prescritos pero con consecuencias fiscales en periodos posteriores, tras la reforma de la LGT por Ley 34/2015
 - 3.1. Los artículos 66 bis.1 y 115 de la LGT
 - 3.2. La nueva regulación a la luz de los principios de seguridad jurídica, buena fe y el derecho a la prueba
 - 3.3. Los efectos preclusivos de las comprobaciones intermedias
4. El plazo de diez años para iniciar el procedimiento de comprobación de «créditos fiscales»
 - 4.1. El artículo 66 bis.2. Supuestos a los que afecta el nuevo plazo
 - 4.2. Objeto de la prescripción, inicio e interrupción del plazo
 - 4.3. Las prueba dentro del plazo decenal
 - 4.4. Las exigencias de acreditación y las facultades administrativas una vez finalizado el plazo decenal
 - 4.5. Efectos preclusivos de las comprobaciones previas
 - 4.6. La extensión del plazo. La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar impropedentemente cantidades a deducir o compensar
 - 4.7. La posibilidad de autoliquidar o rectificar la autoliquidación de las BIN y demás créditos fiscales más allá del plazo cuatrienal de prescripción
5. Problemas de Derecho transitorio

Bibliografía

NOTA: Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación del Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia, MINECO-15-DER2014-54268-P, «Conflictividad tributaria: causas y soluciones en un contexto de reformas».

1. INTRODUCCIÓN

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, 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.

Dejando de lado este último aspecto, requerido de un estudio monográfico, se abordan en este trabajo algunas de las numerosas cuestiones tanto de carácter conceptual como de orden práctico que presenta la nueva regulación de la prescripción en relación con hechos, operaciones y créditos fiscales procedentes de periodos «prescritos», regulación que, en contra de lo que apunta la exposición de motivos, no solo resulta cuestionable desde el punto de vista del principio de seguridad jurídica, sino que dará lugar a una renovada conflictividad, vinculada también con la prescripción de las obligaciones conexas¹. Previamente, es necesario referirse a la evolución de esta problemática antes de la reforma.

2. LA PRESCRIPCIÓN Y EL DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR ANTES DE LA MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT

2.1. EL ORIGEN DE LA PROBLEMÁTICA EN RELACIÓN CON LA COMPROBACIÓN DE LAS BASES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y SU EXTENSIÓN A LA LGT

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 impues-

¹ Sobre la interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas en el nuevo artículo 68.9 de la LGT, *vid.* GÓMEZ TABOADA, J.: «El envés de las obligaciones conexas: ¿Victoria del orden o derrota de la justicia?», *Documentos IEF*, Doc. núm. 19/2015

to sobre sociedades, cuya base imponible viene determinada por la renta del periodo, minorada en las bases imponibles negativas de periodos anteriores (BIN). 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 artículo 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. Esta articulación de la base imponible planteó 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.

De la regulación general de esta forma extintiva en la LGT no se desprendía una solución clara a esta cuestión. El artículo 66 configuraba la prescripción como una forma de extinción de la obligación tributaria y pero refiriéndola, entre otros, al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, configuración que ha motivado el desarrollo de teorías diversas sobre cuál deba considerarse su objeto². En el periodo en que se originaron las bases no existe, sin embargo, deuda tributaria, sino un concepto negativo que se integra, además, como elemento de cuantificación en la deuda de otro periodo, respecto del que no ha transcurrido el plazo de prescripción.

Los primeros antecedentes normativos del impuesto sobre sociedades permitían considerar que la comprobación no era posible una vez prescrito el derecho a determinar la deuda del periodo de origen. Así lo entendió el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 13 de marzo de 1999 [rec. 2911/1994 (NFJ008037)] bajo la vigencia de la LGT de 1963 y por aplicación del texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades

² Para algunos autores, la prescripción recae sobre el ejercicio de las facultades recogidas en el artículo 66 en cuanto manifestaciones concretas de las potestades administrativas de aplicación de los tributos, con efectos sobre la obligación tributaria en su caso existente, que se extingue al no poder ser liquidada ni recaudada una vez transcurrido este plazo. En este sentido se pronuncia PÉREZ ROYO, quien considera que lo que prescribe es la «acción», que «arrastra a la del derecho». Cfr. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas, 2014, pág. 361. La doctrina mayoritaria ha considerado, sin embargo, que la prescripción recae sobre la obligación tributaria que, al extinguirse por inactividad en el ejercicio de las potestades administrativas de liquidación y recaudación, impide el posterior ejercicio de estas facultades. Vid. esta tesis, aunque con diversas interpretaciones acerca de sus efectos sobre la obligación, VEGA HERRERO, M.: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, págs. 111 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 201 y ss.; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi, 2001 y más recientemente, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, 2007, págs. 77 y ss.

Jurídicas de 23 de diciembre de 1967, cuyo artículo 19 establecía que «las sociedades y demás entidades podrán saldar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes».

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 1964³. 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.

La misma conclusión se mantuvo bajo la vigencia de la Ley 61/1978, cuyo Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, exigía en su artículo 159, como requisito para proceder a la compensación, que se tratara de «bases imponibles negativas con carácter definitivo, bien por haber sido comprobadas por la Inspección, bien por 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». Así, las Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 3 de octubre de 2002 (recs. 414/2000 y 417/2000), 20 de enero de 2003 (rec. 465/2000) y 3 de febrero de 2005 (rec. 740/2002) consideraron que la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del periodo en el que se cuantificaron las bases suponía que la Administración habría de aquietarse «a la liquidación resultante de la autoliquidación presentada por la sociedad en relación con dicho ejercicio», de modo que los datos, conceptos e importes en ella consignados habrían de ser respetados.

Aún a falta de un precepto semejante, ya en vigor la Ley 43/1995, el TS mantuvo en sus Sentencias de 20 de febrero de 2012 (rec. 519/2009) y 29 de marzo de 2012 [rec. 16/2009 (NFJ047087)] la imposibilidad de comprobar bases negativas de periodos prescritos, con remisión a la doctrina establecida en relación con otros conceptos negativos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) en sus Sentencias de 17 de marzo de 2008 [rec. 4447/2003 (NFJ028630)] y 25 de enero de 2010 [rec. 955/2005 (NFJ037876)] y en el impuesto sobre sociedades, en particular, sobre las deducciones pendientes de aplicación por insuficiencia de cuota, en Sentencias de 30 de enero de 2004 [rec. 10849/1998 (NFJ016990)] y 15 de septiembre de 2011 (rec. 1740/2009)⁴.

³ Esta norma establecía que una vez obtenidas las pérdidas las entidades afectadas debían presentar un plan para su aprobación por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda correspondiente. Su artículo 6 señalaba que a la vista de las actuaciones, la Administración de Rentas Públicas acordará la cuantía de las pérdidas en resolución contra la cual podrán interponerse los recursos pertinentes.

⁴ En ellas se afirmaba, además, que aunque las bases procedieran de periodos no prescritos, la presunción de certeza de las declaraciones tributarias establecida en el artículo 116 de la LGT de 1963, hacía inviable su comprobación

La disposición final segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras normas tributarias, 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 al artículo 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 originaron». Esta modificación se completó poco después a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que incorporó a la LIS la exigencia de que las bases negativas hubieran sido objeto de liquidación o autoliquidación, que debía exhibirse también⁵.

Con posterioridad, la LGT 58/2003 reprodujo esta exigencia en su artículo 106, 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 periodos posteriores o se encontraran pendientes de compensación. Esta norma se completó con el artículo 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».

2.2. LA DOCTRINA DEL TS

La Administración tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos entendieron desde el primer momento que las nuevas normas autorizaban a la comprobación completa de las bases negativas procedentes de periodos prescritos. No solo se trataba de que el obligado tributario hubiera de presentar la documentación allí recogida, sino que podría comprobarse tanto su veracidad como la correcta aplicación de las normas contables y tributarias que daban lugar al cálculo de la base negativa. Así lo señalan diversas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), como la de 13 de febrero de 2004 [R. G. 4799/2002 (NFJ016811)], que destacan que la prescripción no afecta al «derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos [...] si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha

en el marco de la del periodo posterior. Dicha presunción solo podría destruirse a través de un procedimiento de comprobación *ad hoc* en relación con el periodo de origen, de conformidad con los artículos 120 y siguientes de la misma ley.

⁵ Varios autores pusieron de manifiesto la incongruencia de la diversa redacción de estas normas en la LIS y en la LGT y en la Ley 20/1990, del Régimen fiscal de las Cooperativas, cuyo artículo 24 señalaba que «a los solos efectos de determinar los importes compensables, la Administración tributaria podrá comprobar las declaraciones y liquidar las cuotas negativas correspondientes aunque haya transcurrido el plazo al que se refiere el artículo 64 de la LGT». Cfr. SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales (comentarios y casos prácticos)*, T. II, CEF, Madrid, 2004, pág. 1.514.

prescrito la acción comprobadora y liquidatoria». La misma tesis cabe encontrar en la Resolución de 12 de junio de 2008 (NFJ029854).

A nuestro modo de ver, el anterior marco normativo no permitía afirmar que el transcurso del plazo de prescripción del periodo en que se generaron las BIN implicara la intangibilidad del importe autoliquidado, al exigir que se acreditara su procedencia y cuantía mediante la aportación de la autoliquidación, para contrastar que las que se compensan ahora se corresponden con las cuantificadas en su momento, pero también la contabilidad y los soportes documentales a que se referían los artículos 133.2 del TRLIS y 30 del Código de Comercio, que alude a los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes al negocio. Al exigirse la aportación de esta documentación, había que entender que se permitía no solo contrastar que el resultado contable coincidía con el reflejado en la autoliquidación en la que se cuantificaron las BIN, sino verificar que derivaba de operaciones reales (gastos, pérdidas derivadas de la transmisión de activos) y, admitido esto, resultaba dudoso afirmar que la norma habilitara a verificar únicamente este extremo, por ser las bases negativas un concepto jurídico no integrado únicamente por hechos o negocios que puedan constatarse desde el punto de vista fáctico y derivarse en muchos casos de la aplicación sobre el resultado contable de los ajustes previstos en las normas tributarias. No parecía lógico que se permitiera comprobar la realidad de las operaciones, imponiendo al obligado la gravosa carga de conservar y exhibir toda la documentación que las justificara, habida cuenta de la multiplicidad de conceptos que pueden contribuir a la generación de la base negativa, y no pudiera, sin embargo, aplicarse correctamente la norma si de la propia documentación aportada se evidenciaba que las bases eran improcedentes por no concurrir los requisitos para la aplicación de un ajuste extracontable, la libertad de amortización, por ejemplo.

Si de lo que se trataba era de acreditar la procedencia «temporal» de las BIN de un periodo prescrito para impedir su comprobación, para ello era suficiente con la exhibición de la autoliquidación o liquidación, a diferencia de lo que ocurre en relación con otro tipo de gastos o rentas imputables temporalmente al periodo actual y no cuantificados previamente –los intereses de un préstamo, por ejemplo– para cuya comprobación «actual» resulta imprescindible aportar la prueba del contrato o acto del que deriven, sin que sea suficiente alegar que derivan de periodos prescritos. En relación con las bases negativas, sin embargo, al exigirse documentación complementaria a la autoliquidación, que ya de por sí permite acreditar el periodo de procedencia de las BIN, se autorizaba a realizar cierta comprobación y corrección de la cuantía autoliquidada en el primer periodo, siquiera para inadmitirla total o parcialmente en función de las pruebas aportadas⁶. Las exigencias formales en relación con los créditos fiscales implicaban, así pues,

⁶ Ello impedía afirmar, como hizo la AN en Sentencia de 24 de mayo de 2012 [rec. 249/2009 (NFJ047871)], que los datos derivados de la autoliquidación fueran intangibles por efecto de la prescripción, pues como destacó el abogado del Estado en el recurso de casación que dio lugar a la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053091), el deber de acreditar las bases mediante la contabilidad y los oportunos soportes documentales resultaría innecesario si la cantidad consignada no se pudiera modificar por ningún motivo, al haberse producido la prescripción del ejercicio de origen. En la línea del razonamiento de la AN, GARCÍA NOVOA consideró que el deber de acreditar las BIN

como destacó CASANA MERINO que o bien «no se aplicaba» la prescripción en relación con el ejercicio de origen, o bien «se aplicaba de forma distinta a los demás supuestos»⁷.

Cuestión distinta era considerar que, aun entendiendo que la prescripción no impedía modificar la cuantía de los créditos fiscales que hubieran sido autoliquidados a los efectos de su compensación posterior, los artículos mencionados debían interpretarse en sentido restrictivo, como recientemente defendió MONTESINOS OLTRA, al considerar que la LGT habilitaba a una comprobación específica y muy limitada de su importe, reducida a la comprobación «del soporte documental aportado, pero sin autorizar a la Administración a desplegar una actividad que le permitiera desvirtuar la veracidad de los hechos así demostrados mediante el recurso a medios de prueba distintos que, además, difícilmente podría obtener»⁸. Según este autor, las normas ya derogadas implicaban la posibilidad de comprobar con medios de prueba y facultades administrativas limitadas, en términos similares a los previstos para el procedimiento de verificación de datos, pero sin restricciones en cuanto al resultado posible de la regularización, que podría basarse tanto en motivos de hecho como de derecho. La LGT no delimitaba, sin embargo, con claridad estas facultades, pues se refería a la aportación de la documentación por el obligado y no a la actividad a desarrollar por la Administración, que en la mayoría de los casos se realizaría, además, en el marco del procedimiento que le otorga mayores facultades, el procedimiento inspector.

Tras alguna vacilación en la Sentencia de 4 de julio de 2014 [rec. 581/2013 (NFJ054784)], 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 artículo 70.3 de la LGT, considerando que, en ambos, su comprobación podría realizarse íntegramente en el periodo no prescrito en el que surten efec-

establecido por la LIS y la LGT incluía la posibilidad de constatar su realidad y existencia, pero sin poder alterar su cuantía. *Cfr. Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2011, págs. 48 y ss.

⁷ *Cfr.* CASANA MERINO, F.: «La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos», *Quincena Fiscal*, núm. 20/2014 (BIB 2014/4015), pág. 9. Para este autor, si se admite que para justificar la compensación deben practicarse pruebas documentales que afecten a ejercicios prescritos, es lógico que también se admita la facultad de comprobar en alguna medida tales ejercicios, resolviendo el problema en determinar hasta dónde podía llegar tal comprobación. *Vid.*, también, afirmando la posibilidad de comprobar estos elementos 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*, núm. 20/2014, págs. 13-14. En contra de esta posibilidad, *vid.* LOZANO SERRANO, C.: «La comprobación de partidas compensables en periodos prescritos», *Quincena Fiscal*, núm. 11/2014 (BIB 2014/1694).

⁸ *Cfr.* MONTESINOS OLTRA, S.: «La comprobación de elementos del tributo originados en periodos prescritos», en ARRIETA, J.; MARTÍNEZ DE PISÓN, M. A.; COLLADO YURRITA y ZORNOZA PÉREZ, J. J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Aranzadi, 2010, págs. 1.333 y ss. Matiza así su postura inicial en *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2000, págs. 302-306, según la cual era posible la comprobación plena de las bases, desplegando la misma actividad de comprobación e investigación que se le reconoce en general en el impuesto sobre sociedades.

tos tributarios. Así, en Sentencias de 6 de noviembre [rec. 4319/2011 (NFJ052890)], 14 de noviembre de 2013 [rec. 4303/2011 (NFJ052840)] y 9 de diciembre de 2013 [rec. 2883/2012 (NFJ053091)], se señala en relación con las bases negativas que no tendría sentido que el artículo 23.5 de la LIS obligara a presentar soportes documentales o autoliquidaciones, 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 conformes con el ordenamiento jurídico; en la de 19 de febrero de 2015 [rec. 3180/2013 (NFJ057534)] referente a excesos de deducciones por actividades exportadoras procedentes de periodos prescritos, se 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 Sentencias de 4, 5 y 26 de febrero de 2015 [reces. 581/2013 (NFJ054784), 4075/2013 (NFJ057615) y 4072/2013 (NFJ058191)] y 23 de marzo de 2015 [rec. 682/2014 (NFJ057861)], 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 [rec. 402/2008 (NFJ045475)] y en la de 19 de enero de 2012 [rec. 3726/2009 (NFJ046221), FJ 6.º].

La Sentencia del TS de 5 de febrero de 2015 [rec. 4075/2013 (NFJ057615)] 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 (arts. 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. El artículo 66 de la misma ley incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir los derechos a determinar la deuda tributaria mediante liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, pero no la actividad de comprobación que, a falta de previsión expresa, resulta imprescriptible como todas las potestades administrativas⁹. En relación con el ejercicio prescrito, no podrá dictarse la liquidación, pero nada impide «comprobar e investigar hechos económicos cuyos efectos se proyectan hacia el futuro, produciendo consecuencias de índole fiscal en el ejercicio que se pretende regularizar, incluyendo la posibilidad de declarar tales operaciones realizadas en fraude de ley siempre que se siga el procedimiento *ad hoc* legalmente previsto».

El TS realizó, en todo caso, una importante precisión en cuanto a la carga de la prueba, al menos en relación con la comprobación de las BIN, considerando que una vez exhibida la documen-

⁹ En este sentido, es importante la precisión de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ admitiendo la posibilidad de comprobar datos incluidos en la declaración de periodo prescrito con relevancia en otros no prescritos, «pero no porque la facultad o potestad de comprobación no se vea afectada por la prescripción», sino porque, dado el carácter instrumental de esta potestad en relación con la liquidación, «existen hechos relevantes para la liquidación de un tributo no prescrito». *Cfr. La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, Madrid, 2007, págs. 54 y ss.

tación requerida por la normativa ya derogada correspondía a la Administración tributaria probar la irrealdad de los datos 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 tributaria¹⁰. Como luego veremos, esta precisión se ha obviado en la reforma de la LGT, que parece querer someter la comprobación de los hechos y créditos fiscales a las mismas reglas de la carga de la prueba con independencia del periodo de su procedencia.

3. LA COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN DE HECHOS, OPERACIONES Y NEGOCIOS REALIZADOS EN PERIODOS PRESCRITOS PERO CON CONSECUENCIAS FISCALES EN PERIODOS POSTERIORES, TRAS LA REFORMA DE LA LGT POR LEY 34/2015

3.1. LOS ARTÍCULOS 66 BIS.1 Y 115 DE LA LGT

El artículo 66 bis de la LGT prevé ahora expresamente que la prescripción de derechos establecida en el artículo 66 no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, tratándose, según la exposición de motivos, de una «aclaración de carácter trascendente», de conformidad con la doctrina del TS. Este precepto reitera que, salvo en relación con los créditos fiscales para los que se establece un plazo específico, la comprobación e investigación de las circunstancias determinantes de la obligación tributaria podrá realizarse «aún 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 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».

A mayor abundamiento, el artículo 115 de la LGT describe el tipo de situaciones a que puede afectar la comprobación: hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos,

¹⁰ Estas limitaciones se pusieron de manifiesto en la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2013 [rec. 2883/2012 (NFJ053091)] que rechazó denegar la compensación de BIN de periodos prescritos recalificando las operaciones de entidades del mismo grupo que, según la Inspección, habían generado artificiosamente bases negativas a fin de anular las plusvalías derivadas de la transmisión de los títulos en periodos posteriores. Como estas operaciones aisladamente consideradas eran válidas y ajustadas a derecho, si bien apreciadas en su conjunto buscaban una menor tributación de manera artificiosa, su calificación como fraude de ley no podía llevarse a cabo por no ser posible la comprobación de las diferentes sociedades del grupo, al afectar a periodos prescritos.

realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a), hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido. Dentro de esta amplia definición tendría cabida cualquier tipo de contrato o inversión que genere ingresos y gastos continuados en el tiempo: intereses de un préstamo, gastos por amortización, incluyendo la del fondo de comercio derivado de una operación de fusión [al que se refieren las Sentencias de la AN de 23 de octubre de 2014, rec. 316/2011 (NFJ056344) y 2 de julio de 2015, rec. 272/2012 (NFJ059880), relativa esta última a una fusión realizada en 1998 y regularizada en la inspección de los ejercicios 2003-2006)], además de los valores de adquisición de bienes a efectos de determinar la renta derivada de la transmisión –supuesto abordado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 29 de octubre de 2014 [rec. 1054/2012 (NFJ057159)] en relación con un inmueble aportado a una entidad cuyo valor de adquisición es comprobado años después al transmitirse y declararse una disminución patrimonial–.

El artículo 115 aclara, por otra parte, que más allá de la verificación de la realidad de estas operaciones, la comprobación abarca también su calificación, la declaración del conflicto en la aplicación de la norma o la simulación, con independencia de la calificación que el obligado hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en que la realizó. Estas facultades incluirían también la posibilidad de valorar la existencia de motivos económicos válidos para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal previsto en la LIS para las operaciones de reestructuración empresarial, en la medida en que sea necesario para determinar la deuda de periodos no prescritos.

El artículo 70.3 de la LGT reitera, por otro lado, «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 artículo 66 bis.2 y 3 de esta ley». Aunque a primera vista esta exigencia pueda parecer superflua si se admite la comprobación de periodos prescritos, a nuestro modo de ver, con ella se quiere reafirmar que el deber de justificar y la carga de probar estas circunstancias pervive para el obligado con independencia de la comprobación a desarrollar por la Administración.

3.2. LA NUEVA REGULACIÓN A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA, BUENA FE Y EL DERECHO A LA PRUEBA

No cabe duda de 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 GARCÍA NOVOA «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»¹¹.

Para el Consejo de Estado, la ley 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», pero no como señala el órgano consultivo, por dejar sin efecto «la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del artículo 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 autoliquidación¹². Piénsese, por ejemplo, en el supuesto que motivó la Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid), de 11 de mayo de 2015 [rec. 171/2012 (NFJ059108)], 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.

Tampoco desde este punto de vista del principio de buena fe, como ha destacado PALAO TABOADA, es 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» 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 Administración¹³. El principio de eficacia administrativa proclamado en los artículos 103 de la Constitución y 3 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público pone también en cuestión la nueva regulación, especialmente en un contexto de progresiva ampliación de las potestades administrativas

¹¹ Cfr. *Iniciación, interrupción y cómputo de la prescripción tributaria*, Marcial Pons, 2009, pág. 13.

¹² Extrañamente, 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. Cfr. PALAO TABOADA, C.: «Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios prescritos y fraude de ley», *RCyT. CEF*, núm. 376/2014, pág. 46. En este sentido, también, el profesor ESCRIBANO LÓPEZ destacó 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». Cfr. «Sobre el proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 166/2015, Tribuna.

¹³ *Ibidem*, págs. 46 y 47. En su Resolución de 11 de septiembre de 2014 [R. G. 2146/2011 (NFJ05382)] el TEAC considera que si no existe comprobación previa no existen «actos propios», por no concurrir voluntad alguna exteriorizada tácitamente a través de actos concluyentes o inequívocos, como ocurre en los casos en los que ha habido comprobaciones, siquiera implícitas, de hechos que tienen incidencia también en periodos posteriores. Sobre la posible aplicación de la doctrina de los actos propios en estos casos, *vid.*, MARTÍNEZ GINER, L. A.: «La seguridad jurídica como límite a las potestades de comprobación de la administración tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley», *Quincena Fiscal*, núm. 20/2015 (BIB 2015/17116).

para captar y gestionar datos, a tenor de la próxima 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.

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 y reflejó también el voto particular del magistrado Joaquín Huelin a las Sentencias de 4 y 5 de febrero de 2015 al señalar que el hecho de haber prescrito los ejercicios en que se realizaron las operaciones supone un «obstáculo añadido 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 artículo 30 del Código de Comercio establece una obligación a los empresarios de «conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años».

Esta articulación de la prescripción no resulta acertada pues, como destaca el Consejo de Estado en su Dictamen al Proyecto de Ley, aunque el Tribunal Constitucional (TC) haya reconocido al legislador amplia libertad a la hora de configurar el régimen de la prescripción [SSTC 157/1990 y 70/2001 (NCJ051672)], lo ha hecho en relación con el «ordenamiento penal, donde la prescripción encuentra un sentido propio (y donde también, por excepción, algunos delitos se consideran imprescriptibles conforme al art. 131.4 del Código Penal)». Es en este sentido «en el que puede afirmarse, sin riesgo de confusión, que la regulación de la prescripción es una cuestión de libre configuración legal, es decir, que queda deferida a la voluntad del legislador sin condicionamientos materiales que deriven de la Constitución».

Tratándose de hechos, inversiones o circunstancias que generan efectos prolongados en el tiempo, habría sido necesario equiparar esta regulación a la de los créditos fiscales, sujetos ahora a un plazo de diez años para iniciar la comprobación, en la línea defendida por algunas de las enmiendas presentadas al proyecto de ley e impulsadas desde la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF). La diferente naturaleza de ambas situaciones no justifica, a nuestro modo de ver, un trato tan dispar, cuestionable desde el punto de vista del principio de igualdad¹⁴. Más allá de este plazo, el obligado habría de limitarse a probar que la inversión, el contrato o el hecho de que se trate se realizó en un periodo prescrito y que de él deriva el gasto, ingreso o renta actual, pues evidentemente no es posible alegar sin más su origen prescrito para omitir toda justificación

¹⁴ Sobre este particular ESCRIBANO LÓPEZ ya advertía al hilo del Proyecto de Ley la necesidad de encontrar «una razón de suficiente peso» para amparar la diferencia de trato normativo que se producía en estos supuestos. *Cfr.* «Sobre el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT», ob. cit., Tribuna. En el mismo sentido, SESMA SÁNCHEZ, B.: «La nueva regulación de la prescripción en la LGT», *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson-Reuters, Aranzadi, 2015 (en prensa).

(piénsese en los intereses de un préstamo concertado hace años). La comprobación de la prueba aportada entraría dentro de las facultades correspondientes al periodo no prescrito, en la medida en que afecte a un gasto o renta a él imputable. De tal comprobación habría de excluirse cualquier circunstancia que hubiera podido verificarse en el periodo prescrito y que no tuviera por objeto contrastar que el ingreso, gasto o valor declarado proceden temporalmente del periodo alegado, lo que impediría, por ejemplo, alterar la valoración que viene utilizándose durante años para el cálculo del gasto por amortización¹⁵.

3.3. LOS EFECTOS PRECLUSIVOS DE LAS COMPROBACIONES INTERMEDIAS

A diferencia de lo que ocurre con los créditos fiscales, a los que luego aludiremos, la ley omite toda referencia a los efectos preclusivos de las comprobaciones que, aun teniendo por objeto un único periodo, incorporan elementos con relevancia en periodos posteriores. Esta problemática se pone de manifiesto en diversas sentencias recientes, tanto del TS como de órganos inferiores. Así, la Sentencia de 11 de mayo de 2015 del TSJ de Castilla y León [rec. 171/2012 (NFJ059108)] aborda la legalidad de la liquidación dictada tras el desarrollo de un procedimiento inspector por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2005, en la que se cuestionaba el valor y método de amortización utilizado en relación con un edificio dedicado a hotel, adquirido en los años sesenta y objeto de una comprobación inspectora en años anteriores. La sociedad alegaba que tanto el método de amortización como el valor del activo había sido comprobado en la inspección finalizada en 1995 en relación con los ejercicios 1989 a 1992, en los que se aportó la documentación solicitada, sin que se apreciaran anomalías sustanciales en la contabilidad ni en los registros. El pronunciamiento del TSJ es relevante no solo por afirmar los efectos preclusivos de la comprobación anterior, sino también por poner de manifiesto la llamativa argumentación de la Administración según la cual «el hecho de que en un determinado momento se hayan realizado actuaciones inspectoras respecto a la entidad, no implica, 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», ni que se haya «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 sobre la corrección de esa partida [...] si ahora se demuestra y fundamenta que esa calificación resultó errónea, nada impide que la misma Ad-

¹⁵ En este sentido, la Sentencia del TS de 4 de julio de 2014 [rec. 581/2013 (NFJ054784)] había afirmado la improcedencia de declarar el préstamo en fraude de ley, por entender que esta potestad quedaba fuera de las facultades que el artículo 23.5 de la LIS o la propia LGT confieren a la Inspección. Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización –en los términos pactados y con sus efectos propios–, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios.

ministración tributaria cambie (como es su deber) de criterio, rectificando el erróneo inicial, pues lo contrario le exigiría perdurarse en el error». «Bastante perjuicio se le habrá irrogado a la Administración por el hecho de no regularizarlo en aquella inicial declaración y no puede corregirlo por el resto de años ya prescritos...», remata el razonamiento¹⁶.

Esta interpretación es descartada por el TS en dos Sentencias recientes, la de 6 de marzo de 2014 [rec. 2171/2012 (NFJ053959)] y la de 8 de junio de 2015 [rec. 1307/2014 (NFJ058662)]. 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. 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 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 legítima¹⁷. La confianza legítima exige una actuación de las Administraciones dentro del cauce de potestades reconocidas por el ordenamiento jurídico que permita esperar que, salvo justificados cambios de criterio, la actuación futura va a ir en el mismo sentido, evitando frustrar las expectativas fundadas de los particulares y derivadas del previo proceder de la Administración acorde con la legalidad, que ha provocado que aquellos adecuen su comportamiento procedimental a la situación de confianza suscitada (Sentencia del TS de 10 de junio de 2013, rec. 1461/2012).

En el mismo sentido, la Sentencia del TS de 8 de junio de 2015 [rec. 1307/2014 (NFJ058662)] 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 previas». Desde nuestro punto de vista, esta doctrina es plenamente aplicable en el nuevo contexto normativo, a pesar de que la LGT no la haya incorporado de forma expresa.

¹⁶ La discrepancia traía causa del valor inicial de la inversión en el edificio, que la inspección cifraba en algo más de 96.000 euros por remisión a la que se hizo constar en diciembre de 1967 en la fecha de la escritura pública de agrupación, obra nueva y segregación. La recurrente destacaba que ese valor era el de la obra en construcción, que se había incrementado en el momento de su inauguración a finales de 1969, en algo más de 480.000 euros.

¹⁷ Como es sabido, este principio fue elaborado por la jurisprudencia alemana (*Vertrauensschutz*), habiendo sido calificado de subprincipio del de seguridad jurídica y recogido por el Derecho comunitario. A él aluden, entre otras, las Sentencias del TJUE de 26 de abril de 1988, Krücken, 316/86; de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex, C-381/97 (NFJ007207); y de 8 de junio de 2000, SchloBtraBe, C-396/98 (NFJ045618). Sobre su contenido y desarrollo *vid.*, DÍAZ RUBIO, P.: *El principio de confianza legítima en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, 2014.

4. EL PLAZO DE DIEZ AÑOS PARA INICIAR EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE «CRÉDITOS FISCALES»

4.1. EL ARTÍCULO 66 BIS.2. SUPUESTOS A LOS QUE AFECTA EL NUEVO PLAZO

El artículo 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 artículo 26 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 indefinida¹⁸.

La nueva regulación establece un plazo específico de prescripción pero ocasiona incertidumbre al no acotarse debidamente su ámbito objetivo de aplicación. Con la noción de «crédito fiscal», al que alude la exposición de motivos, parecen 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 artículo 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 BIN 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 artículo 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 artículos 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 mu-

¹⁸ Sobre los problemas que planteaba esta solución *vid.* nuestro trabajo «La comprobación de bases imponibles negativas y demás elementos procedentes de periodos prescritos en los Anteproyectos de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y del Impuesto sobre Sociedades», *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: La reforma del sistema tributario español*, (2.ª parte), IEF, Docum. 10/2015: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2015_10.pdf

sicales y creación de empleo), artículos 35 a 39, que se ven sometidas, en cambio, a un plazo de 15 o 18 años para su aplicación.

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, dado el carácter dual y analítico del impuesto, no puedan integrarse con otras rentas del mismo periodo, de conformidad con los artículos 47 y siguientes. Aunque la intención de la LGT parece haber sido abarcar también este tipo de elementos bajo el ámbito de aplicación del artículo 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 artículo 66 bis.2 resulta aplicable a las cuotas que, por exceder el IVA soportado el devengado en el periodo de liquidación, resultan compensables en las autoliquidaciones posteriores, de conformidad con el artículo 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 artículo 106 de la LGT, tanto la AN en Sentencia de 29 de marzo de 2012 [rec. 295/2011 (NFJ046418)]¹⁹, como el TS, en Sentencia de 20 de septiembre de 2013 [rec. 4348/2012 (NFJ052359)], 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 (NFJ051937)]²⁰. En ella se indica que «el derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por esta, incluso en lo que afecta a la determinación de las sumas a compensar en ejercicios futuros», que ya no podrán ser objeto de comprobación o verificación, entrando a conocer de las distintas operaciones producidas a lo largo del mismo y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar. En cambio, sí podría examinarse «si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación en el periodo no prescrito, o si en su caso, ya se han compensado en periodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden arrastrarse a periodos no prescritos», inciso, este último, que a nuestro modo de ver resulta contradictorio con la afirmación realizada a renglón seguido de que «la cuantía de dichos saldos no puede ser alterada», modificando los declarados por el obligado tributario. En este sentido, la

¹⁹ La AN 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 106.4 de la LGT. Bajo el régimen jurídico anterior, el TEAC había considerado que no era posible la comprobación en Resoluciones de 24 de septiembre de 2008 [R. G. 4354/2008 (NFJ030453)] y 10 de mayo de 2011 [R. G. 2814/2002 (NFJ043206)].

²⁰ En las actuaciones realizadas por la Inspección a que se refiere la resolución se puso de manifiesto el registro por la entidad de dos facturas de IVA soportado respecto de las que se consideró no acreditada la realidad de los servicios en ellas documentados.

Sentencia del TS de 9 de octubre de 2014 [rec. 473/2013 (NFJ056575)] considera ajustada a derecho la inadmisibilidad de la deducción de cuotas procedentes de periodos prescritos al no haberse aportado la factura requerida para justificar su importe.

En nuestra opinión, 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 (NFJ027587), 5 de abril de 2011 [rec. 2549/2006 (NFJ043034)] y 20 de septiembre de 2013 (NFJ052359), 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 causa²¹. 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 años²².

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 [Sentencia de 20 de septiembre de 2013 (NFJ052359)], 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 devolución²³. 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 con-

²¹ Sobre la naturaleza crediticia del propio derecho a la deducción del IVA soportado, *vid.*, SIMÓN ACOSTA, E.: «El derecho a la devolución del IVA», *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 754/2008, Aranzadi, Pamplona, 2008 y GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «El derecho al reintegro del IVA: Prescripción vs. Deducibilidad (a propósito de la Sentencia del TS de 29 de septiembre de 2008)», *Tribuna Fiscal*, núm. 221, 2009, págs. 40-45.

²² A la luz de la nueva jurisprudencia del TS, la Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) ha entendido, sin embargo, que cabe la comprobación de estos saldos aun procedentes de periodos prescritos. En concreto, se considera no acreditada la intención del actor de destinar la finca adquirida en el periodo prescrito, al ejercicio de actividades empresariales.

²³ *Vid.* sobre la posibilidad de solicitar la devolución más allá del plazo de caducidad, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Devoluciones de excesos no deducibles en el IVA y el plazo para ejercitarlas», *Impuestos*, núm. 11/2011, págs. 13-34.

siderado, en cambio, incluidas dentro del ámbito de aplicación de la infracción del artículo 195 de la LGT, que se refiere, en términos similares a los del artículo 66 bis.2 de la LGT, a la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras²⁴.

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 artículo 36.2 de la LIS no absorbidas en el periodo de origen por insuficiencia de cuota, con remisión al artículo 31 de la LGT.

El plazo decenal de prescripción tampoco será aplicable, a nuestro modo de ver, a las BIN compensadas en el marco de la reserva de nivelación de bases negativas, prevista en el artículo 105 de la LIS para las entidades de reducida dimensión. En ella se prevé que el obligado tributario pueda adelantar el disfrute de futuras BIN, 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 concluyan 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 BIN 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 BIN en el mismo periodo de su obtención, no será aplicable el plazo de diez años para iniciar su comprobación sino el plazo general del artículo 66 para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

4.2. OBJETO DE LA PRESCRIPCIÓN, INICIO E INTERRUPCIÓN DEL PLAZO

La prescripción regulada en el artículo 66 bis.2 de la LGT recae sobre el derecho de la Administración «para iniciar el procedimiento de comprobación» de las cantidades señaladas en el apartado anterior²⁵. La configuración de este plazo suscita varias cuestiones:

²⁴ Las Resoluciones de TEAC de 23 de enero [R. G. 1334/2012 y acumuladas (NFJ054013)] y 16 de diciembre de 2014 [R. G. 3511/2012 (NFJ057132)] añaden que la Administración, en la comprobación del saldo declarado pendiente de compensación de periodos anteriores, no puede regularizar operaciones realizadas en periodos no incluidos en el ámbito temporal del procedimiento, denegando el derecho a deducir las cuotas soportadas en dichas operaciones, ya se trate de periodos prescritos o periodos que no lo están.

²⁵ La LIS estableció inicialmente la prescripción a los diez años del derecho a comprobar las BIN y demás créditos fiscales. El carácter genérico de esta potestad hacía imposible su cómputo, pues no se aludía ni al acto resultado de la comprobación ni al inicio del procedimiento. Su rectificación se produjo medio año después y con carácter retroactivo a 1 de enero de 2015, por la disposición final sexta de la Ley 35/2015 de modificación parcial de la LGT.

En primer lugar, la del objeto de la prescripción, en este caso el ejercicio de una potestad administrativa instrumental de la actividad de liquidación²⁶, 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 caducidad²⁷. La doctrina administrativista más reciente ha admitido, sin embargo, la posibilidad de concebir plazos de prescripción sobre el ejercicio concreto de potestades administrativas que, en cuanto poderes genéricos, son evidentemente imprescriptibles, no se extinguen por su falta de uso, pero en su aplicación concreta «sí puede y debe someterse a un límite temporal» que, tanto da que sea de prescripción o de caducidad, o lo que es lo mismo, «interrumpible o fatal, que es a lo que en definitiva remiten esas figuras», señala CABALLERO SÁNCHEZ²⁸. «La elección por el legislador de una u otra opción dentro del Derecho público, afirma este autor, no tiene mayor trascendencia que la de esa nota de régimen jurídico, puesto que la caducidad-carga y la prescripción tienen efectos sustantivos, se aplican de oficio y son automáticas». 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. Como señala GARCÍA NOVOA, «pudiendo relativizarse la dicotomía prescripción-caducidad basada en el objeto, adquiere especial relevancia, hasta convertirse en el principal elemento diferenciador, el régimen de la interrupción que es propio de la prescripción y que es ajeno a la caducidad»²⁹.

Ahora bien si, según esta tesis, lo que distingue un plazo de caducidad de otro de prescripción en este sector del ordenamiento es la posibilidad de su interrupción con el reinicio de su cómputo o de suspensión con su reanudación posterior, cabe dudar de que el plazo de artículo 66 bis.2 sea de prescripción. El plazo previsto en el artículo 66 bis.2 no contempla, en efecto, causas de interrupción específicas, dado que las previstas en el artículo 68 de la LGT se refieren a los derechos de la Administración recogidos en el artículo 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

²⁶ Vid. sobre este carácter de la actividad de comprobación, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La necesaria clarificación conceptual y terminológica sobre la comprobación en la liquidación tributaria: una aproximación a partir de la nueva LGT», *Crónica Tributaria*, núm. 110, 2004, págs. 133-156.

²⁷ Cfr. ROMANO, S.: *Frammenti di un dizionario giuridico*, 1947, Traducción, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964 y FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit.

²⁸ Cfr. CABALLERO SÁNCHEZ, F.: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 358-360. En parecidos términos, AGUADO I CUDOLÁ: *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1999, págs. 25 y 43. Un planteamiento similar se desprende de la Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, que establece dos plazos paralelos de prescripción y caducidad, según sean susceptibles de interrupción o suspensión, sobre el ejercicio de la potestad administrativa para determinar la deuda tributaria. Vid. sobre esta configuración, ALONSO ARCE, I.: *La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de concierto con la CCAA del País Vasco*, Aranzadi, 2003.

²⁹ Cfr. *Inicio, interrupción y cómputo de la prescripción tributaria*, ob. cit., pág. 103.

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 comprobar³⁰. 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. En este sentido, el nuevo plazo se asemejaría a lo que se ha denominado caducidad en la acción, en la que el transcurso del tiempo imposibilita el ejercicio de facultades o actuaciones administrativas, impidiendo el inicio de un procedimiento administrativo, como ocurre, por ejemplo, con el procedimiento sancionador según el artículo 209.2 de la LGT³¹.

Cuestión distinta es que, por efecto de lo dispuesto en el artículo 68.9 de la LGT en relación con las obligaciones conexas, pudiera entenderse que las actuaciones de comprobación de un determinado periodo (2014) en el que se consignaron las bases pendientes (2005) que se regularizan a la baja, pudieran determinar la interrupción de los periodos posteriores a los que se hubieran llevado parte de esas bases y respecto de los que no se hubiera agotado el plazo cuatrienal del artículo 66 de la LGT, posibilitando con ello la revisión de las BIN generadas hace más de diez años, aspecto más que dudoso y que solo en sentido lato permitiría hablar de prescripción.

La configuración del nuevo plazo 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 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

³⁰ En este sentido, la Resolución del TEAC de 9 de julio de 2012 (NFJ048019) fija como criterio de 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.

³¹ *Vid.*, en relación con esta modalidad de caducidad, su objeto y relación con la prescripción, GARCÍA NOVOA, C.: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, ob. cit., págs. 100 y ss.

se encuentre prescrito». En consecuencia parecen distinguirse tres grados en la comprobación de los créditos fiscales³²:

1. En primer lugar, el que puede llevarse a cabo dentro de los cuatro años de prescripción del derecho a determinar la deuda del primer periodo en que se determina el crédito fiscal, que podrá conducir a la emisión de una liquidación regularizando su importe o determinando, en su caso, la correspondiente deuda.
2. Transcurrido este plazo, no será posible dictar liquidación respecto del primer ejercicio, pero sí comprobar los créditos fiscales que se compensen o declaren pendientes, en el marco de un procedimiento de comprobación e investigación de periodos posteriores para los que no hubiera consumado el plazo de prescripción para liquidar. Esta comprobación podrá iniciarse siempre que no hubieran transcurrido diez años a contar 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».
3. Pasado el plazo de diez años, la Administración conserva como luego veremos, determinadas facultades de verificación de los créditos fiscales, contrastando el importe autoliquidado con el derivado de la contabilidad, lo que desde nuestro punto de vista, y a pesar de que los medios de comprobación y la actividad a desarrollar sea muy limitada, impide hablar con propiedad de prescripción del derecho a iniciar el procedimiento de comprobación, entendida esta potestad como «verificación o confirmación» de lo declarado «mediante demostración o pruebas que la acrediten como cierta»³³, por mucho que se limiten a la contabilidad los medios tanto de prueba como de verificación.

4.3. LAS PRUEBA DENTRO DEL PLAZO DECENAL

La comprobación a la que alude el artículo 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 des-

³² Como destaca FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., resumiendo el parecer de la doctrina, «la comprobación en sentido lato englobaría a su vez tareas investigadoras; ahora bien, *sensu stricto*, la actividad comprobadora incidiría siempre sobre las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos en tanto que, lejos de tal finalidad, el punto de mira de la investigación prescindiría de dichos documentos y se centraría en aspectos relativos a la búsqueda de datos con trascendencia tributaria». *La comprobación de hechos por la Inspección de Tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 85.

³³ *Cfr.* SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho Financiero*, T. I, vol. 3, Madrid, 1968-1972, pág. 927.

prendía, en cambio, de la doctrina del TS bajo el régimen anterior, al menos en relación con las BIN. En este sentido, la nueva regulación puede favorecer a los contribuyentes que tengan BIN 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 BIN, 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, acreditada la procedencia y cuantía de las bases negativas una vez que el contribuyente exhibía la autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, trasladando 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 pérdidas³⁴. 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 (NFJ049864)], que rechaza la compensación de BIN 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 artículo 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 artículo 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,

³⁴ En particular, se aportó un informe sobre el valor que otra compañía dio a su red de estaciones de servicio en la segregación de actividades comerciales, como consecuencia de la liberalización del sector un año antes de haberse producido la transmisión. Junto a este informe, validado por una compañía auditora, se invocaba también una Sentencia de la AN de 30 de abril de 2004 (rec. 118/2001), relativa a la estimación del valor de mercado de una red de estaciones de servicio en el mismo periodo.

esta 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 anteproyecto³⁵. Aunque esta precisión desapareció en la finalmente incorporada a la ley, parece previsible que, a tenor del artículo 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 comprobación³⁶.

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 artículo 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 artículo 191 de la LGT, con independencia del momento en que se hayan generado³⁷.

4.4. LAS EXIGENCIAS DE ACREDITACIÓN Y LAS FACULTADES ADMINISTRATIVAS 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 artículo 66

³⁵ La propuesta núm. 159 del informe *Reforma Fiscal española y «agujeros negros» del fraude. Propuestas y recomendaciones*, de la Organización Profesional de Inspectores de Hacienda publicado en 2014 consideraba necesario aclarar «de una vez por todas que la Administración tributaria puede y debe comprobar con todas las facultades legales los ejercicios prescritos, en tanto afecten a los no prescritos, imponiendo presunciones en contra del contribuyente, en los casos en que este no demuestre su derecho a créditos fiscales generados en ejercicios prescritos».

³⁶ Tras adoptar la tesis del TS sobre la posibilidad de realizar una comprobación plena de las bases de periodos prescritos, la AN en Sentencias de 30 de enero de 2014 [rec. 127/2011 (NFJ053706)] y 6 de marzo de 2014 [rec. 149/2011 (NFJ053987)], consideró insuficiente la prueba administrativa sobre la inexactitud de las bases, partiendo del esfuerzo alegatorio y probatorio desplegado por el contribuyente, que habían aportado las autoliquidaciones, la contabilidad, los soportes documentales (facturas, recibos o albaranes), las nóminas, seguros sociales y fichas de las amortizaciones del inmovilizado, los modelos de declaración anual de operaciones con terceras personas, ofreciéndose a la Inspección la posibilidad de imprimir las facturas que se solicitaran del listado en soporte informático aportado.

³⁷ En parecidos términos, sobre la necesidad de tomar en consideración el principio de practicabilidad en estos casos, a partir de lo razonablemente exigible, *vid.* CASANA MERINO, F.: «La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos», *ob. cit.*, pág. 19.

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 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 artículo 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 artículos 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. 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 autoliquidación³⁸. 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 artículo 70.3 de la LGT se deduce que transcurridos los diez años no habrá obligación de justificar operaciones 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 artículo 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.

Que la intención del legislador es reducir esta potestad a la verificación formal a la que hemos aludido, se desprende también de la modificación efectuada en la versión original de

³⁸ 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». *Cfr. Prueba y tributos*, Tirant lo Blanch, Madrid, 2014, pág. 341.

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.ª 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 BIN o créditos fiscales «resultan procedentes, así como su cuantía» una vez transcurridos los diez años, afirmación que abrió 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 norma³⁹.

A la vista de lo anterior, es necesario destacar la peculiaridad del nuevo plazo de prescripción, en la medida en que su transcurso no motiva el decaimiento de todas las facultades de verificación en relación con los ejercicios prescritos a pesar de tener un alcance muy limitado, de menor intensidad que las previstas para el procedimiento de verificación de datos en el artículo 131 de la LGT. El ejercicio de esta verificación no deja de ser, por otra parte, una singularidad en la configuración de los procedimientos de gestión e inspección en el marco de los que se lleva a cabo, cuyas facultades quedan delimitadas, no solo por las previstas específicamente para cada uno de ellos, sino también por las derivadas de los artículos antes mencionados en relación con los periodos prescritos.

Además de la aportación de la contabilidad, la LIS exige también el depósito de las cuentas en el Registro Mercantil. Como es sabido, el depósito obligatorio de las cuentas se establece en el artículo 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 artículo 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 libros⁴⁰. Si no se apreciaban 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

³⁹ Esta redacción había sido objeto de críticas por parte de JIMÉNEZ JIMÉNEZ, quien había destacado como, al exigirse a partir del décimo año que el contribuyente acreditara que las BIN eran procedentes así como su cuantía, se abrió un periodo absoluto e indefinido de imprescriptibilidad cuya aplicación práctica no sería pacífica si esta expresión se interpretaba en el sentido de conformidad a derecho. Cfr. «Últimos (y contradictorios) pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales en materia de comprobación de ejercicios prescritos», *Diario La Ley*, núm. 8421/2014, Sección Tribunal, 14 de noviembre de 2014.

⁴⁰ Como advierten PÉREZ DE MADRID CARRERAS y PÉREZ HERESA 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 o 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).

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 mercantil⁴¹.

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 artículo 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, 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.

4.5. 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 BIN 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 rechazados 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 las que se habían reflejado como pendientes de compensación, y que había finalizado con un acta de comprobado y conforme⁴². El TEAC afirma que de ella no puede extraerse una validación expresa de tales cantidades, al no haber sido comprobadas 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».

⁴¹ *Cfr.* En relación con la legalización de libros, ROMERO PLAZA, C.: *Prueba y tributos*, ob. cit., pág. 343.

⁴² La Inspección había hecho constar en la correspondiente diligencia que «revisada la totalidad de la documentación aportada por la compañía durante las actuaciones inspectoras, así como los antecedentes y las declaraciones que constan en la Agencia Tributaria, resulta que esta actuaria no ha detectado diferencias, omisiones o errores que puedan ser objeto de regularización de las presentes actuaciones y, en consecuencia, la que suscribe considera las declaraciones de la compañía del impuesto sobre sociedades en los ejercicios en inspección de los años 2002 y 2003 como correctas y por tanto ajustadas a la normativa reguladora del Impuesto y a la Ley General Tributaria».

En parecidos términos, la Resolución del TEAC de 28 de febrero de 2013 (RG 2928/2011) destacó que, dado que el acta en conformidad de comprobado y conforme relativo a los periodos en los que se hicieron constar las deducciones de ejercicios anteriores como pendientes de aplicación «se compone única y exclusivamente de tres páginas en las que se no se hace referencia alguna a las deducciones en cuestión, señalándose sin más que se consideran correctas las liquidaciones practicadas por el contribuyente», resulta «absolutamente impensable que de tales actuaciones se puedan sacar conclusiones que vinculen a la inspección en procedimientos posteriores».

La situación cambia con la nueva regulación que, si bien vía enmienda, ha incorporado una previsión expresa al artículo 66 bis de la LGT, señalando que «en los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 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.

4.6. LA EXTENSIÓN DEL PLAZO. LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 195 DE LA LGT POR DETERMINAR IMPROCEDENTEMENTE CANTIDADES A DEDUCIR O COMPENSAR

La extensión del plazo de comprobación de los créditos fiscales y de las BIN, en particular, más allá del ordinario de prescripción se ha justificado en la dificultad de establecer un régimen sancionador disuasorio para quien determina bases negativas falsas, que afronta una sanción por una conducta de carácter preparatorio, más leve que la aplicable cuando existe perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. De este modo, al consolidarse la prescripción, la conducta más grave quedaría sin sanción si las bases no pudieran comprobarse en el momento en el que se compensan⁴³. Esta argumentación choca, sin embargo, con la configuración actual de la infracción por determinar improcedentemente bases negativas y demás créditos fiscales en el artículo 195 de la LGT que, además de configurarse de forma objetiva, sin tomar en consideración los distintos grados de culpabilidad en que puede incurrir el sujeto infractor, se ha ido agrava-

⁴³ Cfr. SANZ GADEA, E.: «Compensación de bases imponibles negativas», *RCyT*. CEF, núm. 192, 1999, pág. 20. *Vid.* también nuestro trabajo «Apuntes sobre el tratamiento de las bases imponibles negativas en los impuestos sobre la renta», *RCyT*. CEF, núm. 285/2006, págs. 3-40.

vando con las sucesivas reformas del impuesto, al mantener inalterable su cuantía en el 15% de las bases o el 50% de las cuotas improcedentes, a pesar de haberse ido rebajado progresivamente el tipo de gravamen, lo que determina que la sanción a aplicar pueda llegar a superar a la procedente por dejar de ingresar⁴⁴.

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%, sin tener en cuenta, además, la posible aplicación de las deducciones. De este modo, y como hemos señalado, al no haberse acompasado la sanción con la evolución del tipo de gravamen, la aplicable a la conducta preparatoria puede llegar a ser equiparable o incluso en algún caso superior a la prevista por dejar de ingresar, lo que hace necesaria su revisión o bien la reducción del plazo de prescripción de diez años previsto ahora para iniciar la comprobación⁴⁵.

Por otra parte, 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 artículo 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 [R.G. 1635/2011 (NFJ050592)], dictada en unificación de criterio, parece pronunciarse en contra de esta posibilidad. Esta resolución señala, por un lado, que dentro del tipo infractor del artículo 195 de la LGT se integra no solo la indebida acreditación de BIN 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 deter-

⁴⁴ Sobre esta infracción *vid.* MALVÁREZ PASCUAL, 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», VV. AA.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson-Reuters, Aranzadi, 2010, págs. 983 y ss. y nuestro trabajo «La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 4/2011, págs. 17-51.

⁴⁵ Para JIMÉNEZ JIMÉNEZ, el hecho de que un ejercicio salga a ingresar o a compensar no debe ser óbice para que el mismo sea objeto de comprobación durante idéntico plazo de prescripción a pesar de obligar al despliegue de mayores medios respecto de unos ejercicios «cuya comprobación no va a ser rentable». «Últimos (y contradictorios) pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales en materia de comprobación de ejercicios prescritos», *Diario La Ley*, núm. 8421, Sección Tribunal, 14 de noviembre de 2014.

minación de la base negativa⁴⁶. 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 [rec. 2565/2007 (NFJ052584)]⁴⁷.

A nuestro modo de ver, al menos en relación con las BIN, la «determinación» de la cuantía a compensar solo corresponde a la autoliquidación inicial, de acuerdo con su definición en el artículo 120 de la LGT, según el cual las autoliquidaciones son «declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar». La *determinación* de la cantidad a compensar se concibe, así pues, como el resultado de las operaciones de calificación y cuantificación que se llevan a cabo en la autoliquidación del periodo y no como la mera consignación de las procedentes de periodos anteriores, que han de incluirse, entre los datos de «contenido informativo» a los que alude el precepto y cuya improcedencia no habría de dar lugar a la infracción del artículo 195 sino, en su caso, a la del artículo 199 de la LGT por presentar incorrectamente autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico.

4.7. LA POSIBILIDAD DE AUTOLIQUIDAR O RECTIFICAR LA AUTOLIQUIDACIÓN DE LAS BIN Y DEMÁS CRÉDITOS FISCALES MÁS ALLÁ DEL PLAZO CUATRIENAL DE PRESCRIPCIÓN

La posibilidad 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 o 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 torno a la prescripción se posibilita «no solo 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 ejer-

⁴⁶ En el supuesto de la Resolución del TEAC de 18 de julio de 2013 [R. G. 4693/2011 (NFJ051937)], la Administración aplicó la infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente cuotas a compensar en el IVA procedentes de periodos prescritos, aspecto rechazado por el TEAC al tratarse del caso particular el IVA.

⁴⁷ Se trataba aquí de un error detectado en 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 la conducta originaria no hubiera sido objeto de sanción por imperativo del *non bis in idem*».

cicio 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.

Esta afirmación no encuentra, sin embargo, desarrollo en el texto de la ley, más allá de la limitación recogida en el artículo 119.4, según el cual: «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». Desde la AEDAF se ha propuesto 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»⁴⁸.

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 iniciado⁴⁹. La AN en Sentencia de 23 de abril de 2015 [rec. 204/2012 (NFJ058536)] ha rechazado, sin embargo, esta tesis ya en vigor la doctrina del TS que permitía la comprobación de las BIN de periodos prescritos. Para ello se argumenta lo siguiente⁵⁰: 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 indica⁵¹. 2) La determinación de una base imponible

⁴⁸ Este fue uno de los argumentos utilizados por la AN en sus Sentencias de 24 de mayo de 2012 [rec. 249/2009 (NFJ047871)], 18 de julio y 24 de octubre de 2013 [recs. 288/2010 (NFJ052006), 410/2010 (NFJ052837) y 358/2010 (NFJ052836)] 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.

⁴⁹ En opinión de SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, la comprobación de las bases de periodos prescritos exigía admitir correlativamente la presentación de una autoliquidación del periodo prescrito «aunque sea solo a efectos de la liquidación de periodo no prescrito en el que se compensa», y lo mismo cabría señalar de la posibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada. *La prescripción de las obligaciones tributarias*, ob. cit., págs. 206 y ss.

⁵⁰ A la entidad interesada se le giró, previa propuesta, liquidación provisional por el impuesto sobre sociedades ejercicio 2006 en virtud de la cual se disminuía el saldo de bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros en 1.385.492,01 euros provenientes de los ejercicios 2000 y 2001 al no constar la presentación de declaración por esos periodos.

⁵¹ Extrañamente, antes de la incorporación de este requisito en la ley y de que se introdujera también el deber de acreditar las bases correspondientes a periodos prescritos, el TEAC había mantenido que en ausencia de autoliquidación, las pérdidas contables se convertían en la magnitud a compensar, ante la imposibilidad de aplicar los ajustes para su

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 (NFJ037395)] y 11 de abril de 2002 [rec. 974/1999 (NFJ013388)]⁵².

5. PROBLEMAS DE DERECHO TRANSITORIO

Las disposiciones transitorias contenidas en la Ley 34/2015 en materia de prescripción serán, a nuestro modo de ver, un importante foco de conflictividad, al igual que las contenidas en la LIS. Piénsese, por otra parte, que ya desde principios del año 2015, la aplicación de la nueva normativa sobre prescripción recogida en el impuesto sobre sociedades es objeto de atención prioritaria por parte de la Administración tributaria, según se desprende del plan de control tributario aprobado por *Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, cuyo apartado 7 señala como ámbitos prioritarios de actuación el «control tanto sobre la procedencia de los créditos fiscales a aplicar en ejercicios posteriores a los de su generación que hayan sido declarados por los contribuyentes, como de las bases impositivas negativas o las deducciones pendientes de aplicación». Para analizar los problemas que se plantean es necesario distinguir los dos supuestos que hemos abordado en este trabajo.

I. En relación con los créditos fiscales, a falta de disposición transitoria expresa, el TS en Sentencias de 20 de septiembre de 2012 [rec. 6330/2010 (NFJ048478)], 22 de noviembre de 2012 [rec. 4073/2011 (NFJ049727)] y 17 de enero de 2014 (rec. 3047/2011) ha afirmado que la obtención de bases, deducciones o cuotas a compensar en periodos futuros no constituye un derecho adquirido que deba mantenerse en los términos establecidos por la regulación vigente en el momento en que se originaron, siendo aplicables las normas en vigor cuando se procede a su compensación o aplicación, aunque resulten más restrictivas o gravosas. Así se entendió al introducirse en la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades el deber de acreditar la procedencia y cuantía de las BIN procedentes de periodos prescritos, mediante Ley 40/1998, de 7 de diciembre⁵³.

cálculo [Resolución de 6 de septiembre de 1994 (NFJ003691), 26 de abril de 1995 (R. G. 1495/1993), 21 de febrero de 1996 (R. G. 8914/1993) y 13 de febrero de 2004 (NFJ016811)].

⁵² A esta argumentación y con las mismas conclusiones alude también el TSJ de la Comunidad Valenciana en Sentencia de 22 de julio de 2013 [rec. 1573/2010 (NFJ052942)] con cita de las del mismo Tribunal de 20 de febrero y 10 de octubre de 2008.

⁵³ El TS confirma el criterio mantenido previamente por el TEAC en Resoluciones de 20 de diciembre de 2007 (NFJ028049) y 21 de diciembre de 2006 (R. G. 3102/2004), así como por las Sentencias de la AN de 8 de marzo de 2012 [rec. 109/2009 (NFJ046431)] y 2 de febrero de 2011 [rec. 478/2007 (NFJ044051)]. En contra, sin embargo, el TEAC había mantenido con anterioridad que, a falta de disposiciones transitorias y, ante un cambio normativo en la regulación de las BIN (al establecerse, por ejemplo, la cláusula antielusiva que limitó su compensación en sociedades inactivas que cambien de titularidad), la norma aplicable sería la vigente en el momento de su nacimiento, salvo que

La simple generación de bases negativas, se afirma en la Sentencia del TS de 22 de noviembre de 2012 [rec. 4073/2011 (NFJ049727)], no determina «un derecho adquirido» a su compensación con bases positivas, «por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídico tributaria, autonomía que sí se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad. De existir un derecho, se trataría de un "derecho eventual" [...] o más común y precisamente, "expectativa", a la que resulta aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional, en el sentido de que "la prohibición de la retroactividad solo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo..."». Con la obtención de una base negativa, se reconoce al sujeto pasivo una «mera facultad» o «posibilidad de actuar inserta en la relación jurídico tributaria», «que solo puede hacerse efectiva desde dentro de la misma y con subordinación a ella y a su normativa», de acuerdo con las exigencias que se establezcan en el momento de su compensación⁵⁴.

Ni la disposición adicional décima de la LIS ni la disposición transitoria única de la Ley de modificación parcial de la LGT adoptan este parámetro, previendo en cambio la aplicación de un criterio de carácter procedimental que tampoco es el que habitualmente se ha utilizado en las modificaciones de los procedimientos tributarios, que se aplican en general a los iniciados tras su entrada en vigor (12 de octubre de 2015)⁵⁵. Ambas disposiciones prevén, en efecto, que las nuevas reglas en materia de prescripción se apliquen incluso a los procedimientos de comprobación e investigación que se hallen en curso y respecto de las que no se hubiera formalizado propuesta

se prevea expresamente la retroactividad –Resolución de 27 de octubre de 2006 [R. G. 3261/2005 (NFJ024860)]–. En parecidos términos, la Resolución de 2 de febrero de 2006 [R. G. 3250/2002 (NFJ022942)] señaló que el nacimiento de una BIN implicaba el reconocimiento de un «crédito fiscal» o «derecho de crédito» del particular frente a la Hacienda Pública que «iniciado en su ejercicio en unas determinadas condiciones [...] no puede verse cercenado» con posterioridad. Entender lo contrario, se añade, atentaría contra la seguridad jurídica. Ante la disparidad de criterios, no es de extrañar que algún tribunal haya estimado la inexistencia de culpabilidad en la infracción por determinar improcedentemente BIN cuando se produce algún cambio normativo, pues como ha señalado el TSJ de Cataluña en Sentencia de 26 de marzo de 2009, «sin entrar a considerar la corrección técnica de la interpretación propuesta por la parte recurrente que, a juicio de la Sala, en modo alguno puede tacharse de arbitraria o irrazonable, lo cierto es que evidencia la complejidad de la aplicación e interpretación de las normas transitorias en materia de bases impositivas pendientes de compensación, complejidad que, en cierta medida, se ve alimentada por su falta de claridad y de precisión».

⁵⁴ En el mismo sentido, el TS ha rechazado la aplicación de requisitos vigentes en el momento de obtenerse las BIN (el saneamiento contable de las pérdidas) pero inexistentes en el momento de su compensación –Sentencia del TS de 9 de octubre de 1998 [rec. 9664/1992 (NFJ006929)]–.

⁵⁵ Tanto la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, como la LGT de 2003 y otras disposiciones de la propia Ley de modificación parcial de la LGT (los que regulan los nuevos plazos de duración de las actuaciones inspectoras, por ejemplo) prevén su aplicación únicamente a los procedimientos iniciados tras su entrada en vigor. Para FABRA VALLS este criterio tropezará, en todo caso, con la dificultad de distinguir entre normas sustantivas y adjetivas, dado que los procedimientos tributarios no solo regulan trámites y plazos sino que definen derechos que son proyección de principios constitucionales. Cfr. «Entrada en vigor y disposiciones transitorias de la nueva Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 163/2004, pág. 57.

de liquidación. Esta regla no solo se encontrará con la dificultad de reconducir a las nuevas normas procedimientos ya avanzados, sino que puede dar lugar a la aplicación retroactiva de exigencias inexistentes en el momento en el que las BIN y demás créditos fiscales se aprovecharon, afectando en consecuencia a situaciones ya consolidadas⁵⁶.

Para analizar estos efectos es necesario distinguir varios supuestos que, aunque afecten a deducciones pendientes, rendimientos negativos, etc., referiremos únicamente a las BIN, teniendo en cuenta, además, que la normativa anterior, según la interpretación realizada por el TS, ya permitía su comprobación íntegra aunque se hubieran originado en periodos prescritos. Omitimos la referencia a los saldos pendientes de compensar en el IVA que, como hemos señalado, difícilmente tendrán cabida en el marco del nuevo plazo de prescripción:

- a) En primer lugar, cuando las nuevas normas se apliquen a BIN aún no compensadas. En este caso, la nueva regulación favorecerá a aquellas que tuvieran una antigüedad superior a los diez años a los que se refiere el artículo 66 bis.2, pues no podrán ser objeto de comprobación en sentido propio, más allá de la verificación formal a la que nos hemos referido.

El cambio normativo puede perjudicar, en cambio, a aquellas entidades que no hubieran depositado las cuentas anuales en el Registro Mercantil, que se verán afectadas por un requisito inexistente en el momento de obtenerse las bases. Así mismo, el cambio normativo puede perjudicar a las bases de antigüedad inferior a los diez años pero superior a cuatro en el caso de que no se apliquen las modulaciones a la carga de la prueba establecidas por el TS en la comprobación que, al igual que bajo el régimen anterior, pueda efectuarse en el marco del periodo no prescrito. La aplicación de las nuevas normas, aun en perjuicio del contribuyente, será admisible en estos casos a la luz de la doctrina del TS, a pesar de su incidencia sobre el principio de seguridad jurídica. Ciertamente, existirá en estos casos una retroactividad de grado mínimo, en la medida en que afecte a periodos para los que el interesado pueda conocer, antes de su inicio, las limitaciones con las que cuenta la deducción⁵⁷. Aun así, entendemos que el establecimiento por ley y durante un

⁵⁶ En opinión de FABRA VALLS la continuación de los procedimientos ya iniciados de acuerdo con la normativa anterior se justifica en el principio de conservación de las actuaciones administrativas, dada la dificultad de encauzar el procedimiento anterior conforme a las nuevas reglas. *Cfr.* «Entrada en vigor y disposiciones transitorias de la nueva Ley General Tributaria», ob. cit., pág. 57.

⁵⁷ Afirmando la admisibilidad de esta retroactividad de grado mínimo y su compatibilidad con el artículo 9.3 de la Constitución, *vid.* la Sentencia del TC 6/1983 (NFJ000018), que enjuiciaba la constitucionalidad de la reducción anticipada de una serie de beneficios fiscales concedidos para la contribución territorial urbana con carácter plurianual. La Sentencia del TSJ del País Vasco de 25 de junio de 1996 (rec. 607/1994) califica, en cambio, de retroactividad impropia la modificación del régimen de compensación de bases negativas, cuya admisibilidad habrá de valorarse a partir de la ponderación de valores, la seguridad jurídica y los imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento tributario.

determinado plazo de un régimen jurídico favorable al obligado tributario, genera unas expectativas económicas cuya limitación ha de venir suficientemente justificada por otros valores o principios del ordenamiento⁵⁸.

- b) El principal problema se plantea, sin embargo, en relación con las BIN compensadas en autoliquidaciones presentadas antes del cambio normativo, ya se hubiera iniciado o no su comprobación. En este supuesto, la exigencia del depósito de las cuentas en el Registro Mercantil obtenidas hace más de diez años determinará su aplicación retroactiva a supuestos ya consolidados y cerrados antes de su entrada en vigor. A nuestro juicio, eliminar las BIN por incumplir este requisito supondría exigir una deuda inexistente en el momento del devengo del periodo en que se produjo su compensación, en contra de la doctrina constitucional. Y menos aún podría imponerse sanción por haberse compensado sin cumplir estos requisitos, prescindiendo del principio de tipicidad. Lo mismo cabría afirmar en relación con la modulación de la carga de la prueba para las BIN que se encuentren dentro del plazo de prescripción de diez años pero más allá del plazo cuatrienal de prescripción, debiendo aplicarse la doctrina del TS.

Un supuesto similar de retroactividad fue abordado por el TS en su Sentencia de 5 de diciembre de 2013 [rec. 5084/2011 (NFJ053144)], en la que, a falta de disposición transitoria expresa, la Administración había afirmado la posibilidad de comprobar deducciones de periodos prescritos compensadas antes de la entrada en vigor de la LGT, que estableció la exigencia de acreditar su procedencia y cuantía también para las deducciones (art. 106.4 de la LGT). Al recogerse esta norma dentro de las disposiciones comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración tributaria la consideró aplicable a todos los procedimientos inspectores iniciados tras la entrada en vigor de la ley, de acuerdo con la disposición transitoria propia de los procedimientos tributarios. En la sentencia citada, el TS considera que la normativa a aplicar es la vigente en el momento del devengo de la deuda que incorpora las deducciones de periodos anteriores, «norma que no permitía comprobación alguna». El mismo criterio se reitera en la STS de 19 de febrero de 2015 [rec. 3180/2013 (NFJ057534)]. Aunque en la nueva regulación la aplicación retroactiva parece blindarse en la ley, resulta necesario tomar en consideración la doctrina del TC en las Sentencias 126/1987 (NFJ000307), 150/1990 (NFJ004014) y 173/1996 (NFJ004656), según la cual, en los casos de retroactividad auténtica o de grado máximo, cuando la disposición pretende anular sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas, solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer

⁵⁸ Sobre este particular y los problemas derivados de la modificación del régimen de BIN, *vid.* nuestro trabajo «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.) *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Thomson-Reuters, 2009, págs. 47 y ss.

el sacrificio del principio de seguridad jurídica, exigencias que, a nuestro modo de ver, no concurren en el presente caso.

II. Más allá de los créditos fiscales, en relación con la comprobación de otros elementos, hechos y operaciones procedentes de periodos prescritos, las nuevas normas vienen a confirmar la interpretación que ya había realizado el TS en relación con la normativa anterior, por lo que sus disposiciones transitorias pierden relevancia, más allá de lo que hemos destacado en relación con la carga de la prueba.

Bibliografía

AGUADO I CUDOLÁ, V. [1999]: *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid.

ALONSO ARCE, I. [2003]: *La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de concierto con la CCAA del País Vasco*, Aranzadi.

CABALLERO SÁNCHEZ, F. [1999]: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Madrid, págs. 358-360.

CASANA MERINO, F. [2014]: «La compensación de bases, cuotas o deducciones provenientes de ejercicios prescritos», *Quincena Fiscal*, núm. 20 (BIB 2014/4015).

CORDERO GONZÁLEZ, E. M. [2006]: «Apuntes sobre el tratamiento de las bases imposables negativas en los impuestos sobre la renta», *RCyT. CEF*, núm. 285, págs. 3-40.

- [2009]: «La compensación de bases imposables negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.) *La crisis económica y su incidencia en el sistema tributario*, Thomson-Reuters.
- [2011]: «La infracción del artículo 195 de la LGT por determinar improcedentemente bases imposables negativas en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, núm. 4, págs. 17-51.
- [2015]: «La comprobación de bases imposables negativas y demás elementos procedentes de periodos prescritos en los Anteproyectos de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y del Impuesto sobre Sociedades», *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: La reforma del sistema tributario español*, (2.ª parte), IEF, Doc. 10.

DÍAZ RUBIO, P. [2014]: *El principio de confianza legítima en materia tributaria*, Tirant lo Blanch.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. [2015]: «Sobre el proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 166.

FABRA VALLS, M. [2004]: «Entrada en vigor y disposiciones transitorias de la nueva Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 163, págs. 57-66.

FALCÓN Y TELLA, R. [1992]: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid.

- [2014]: «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*, núm. 20, págs. 13-18.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. [2001]: *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*, Aranzadi.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. [1998]: *La comprobación de hechos por la Inspección de Tributos*, Marcial Pons, Madrid.

GARCÍA NOVOA, C. [2011]: *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*, Marcial Pons, Madrid.

GÓMEZ TABOADA, J. [2015]: «El envés de las obligaciones conexas: ¿Victoria del orden o derrota de la justicia?», *Documentos IEF*, Doc. núm 19.

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*, núm. 221, págs. 40-45.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. [2014]: «Últimos (y contradictorios) pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales en materia de comprobación de ejercicios prescritos», *Diario La Ley*, núm. 8421.

LOZANO SERRANO, C. [2014]: «La comprobación de partidas compensables en periodos prescritos», *Quincena Fiscal*, núm. 11 (BIB 2014/1694).

MALVÁREZ PASCUAL, A. [2010]: «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», VV. AA., *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Thomson-Reuters, Aranzadi, págs. 977-993.

MARTÍNEZ GINER, L. A. [2015]: «La seguridad jurídica como límite a las potestades de comprobación de la Administración Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 20, págs. 57-115.

MONTESINOS OLTRA, S. [2000]: *La compensación de bases impositivas negativas*, Aranzadi, Cizur Menor.

– [2010]: «La comprobación de elementos del tributo originados en periodos prescritos», en ARRIETA J.; MARTÍNEZ DE PISÓN, M. A.; COLLADO YURRITA y ZORNOZA PÉREZ, J. J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Aranzadi, págs. 1.325-1.344.

PALAO TABOADA, C. [2014]: «Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios prescritos y fraude de ley», *RCyT. CEF*, núm. 376, págs. 5-48.

PÉREZ ROYO, F. [2014]: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas.

PÉREZ DE MADRID CARRERAS, V. y PÉREZ HEREZA, J. [2009]: «Una propuesta de revisión del sistema legal», *El Notario del Siglo XXI, Revista online del Colegio Notarial de Madrid*.

ROMANO, S. [1964]: *Frammenti di un dizionario giuridico*, 1947, Traducción, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires.

ROMERO PLAZA, C. [2014]: *Prueba y tributos*, Tirant lo Blanch, Madrid.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. [2004]: «La necesaria clarificación conceptual y terminológica sobre la comprobación en la liquidación tributaria: una aproximación a partir de la nueva LGT», *Crónica Tributaria*, núm. 110, págs. 133-156.

– [2007]: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2011]: «Devoluciones de excesos no deducibles en el IVA y el plazo para ejercitarlas», *Impuestos*, núm. 11, págs. 13-34.

SANZ GADEA, E. [1999]: «Compensación de bases impositivas negativas», *RCyT. CEF*, núm. 192, págs. 89-116.

– [2004]: *Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales (comentarios y casos prácticos)*, T. II, CEF, Madrid.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID [1968-1972]: *Notas de Derecho Financiero*, T. I, vol. 3, Madrid.

SESMA SÁNCHEZ, B. [2015]: «La nueva regulación de la prescripción en la LGT», *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson-Reuters, Aranzadi (en prensa).

SIMÓN ACOSTA, E. [2008]: «El derecho a la devolución del IVA», *Actualidad jurídica Aranzadi*, núm. 754/2008, Aranzadi, Pamplona.

VEGA HERRERO, M. [1990]: *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid.