

El galimatías relativo a la facultad de revisar las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos

Publicado el 9 junio, 2014 por SIGA

En la entrada a este blog del día 12 de noviembre de 2013 dábamos cuenta de cierta [doctrina de la Audiencia Nacional que en diversas sentencias ponía límites a la capacidad revisora de la Administración cuando se trataba de comprobar hechos impositivos con origen en ejercicios prescritos y que surtían efectos en un ejercicio no prescrito](#). Una reflexión atenta de uno de nuestros lectores daba cuenta de que, al hilo de este criterio más o menos uniforme, el Tribunal Supremo emitía una serie de sentencias sobre esta materia que comprometían ciertos aspectos más o menos garantistas que se deducían de las resoluciones de la Audiencia Nacional. Mi intención es la de ofrecer en las próximas líneas un resumen aclaratorio del estado de la cuestión, pero centrándonos solamente en la **revisión de las bases negativas de ejercicios prescritos** sin entrar en otras situaciones en donde la prescripción y los efectos fiscales de hechos impositivos que han acontecido en ejercicios prescritos con efectos en una declaración tributaria posterior proponen ciertos matices diferentes.

La firmeza de la prescripción extintiva de derechos y acciones en el plano tributario se empieza a resquebrajar cuando el legislador introduce en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, un nuevo apartado 5 en el artículo 23 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, cuya aplicación se pretende para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 1999. En dicho apartado se establece, *grosso modo*, la **obligación de acreditar la procedencia y la cuantía de las bases impositivas negativas sean del ejercicio que sean “mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales” si el sujeto pasivo pretende su compensación**. Posteriormente, este apartado -como es inevitable en el ámbito tributario- sufre una modificación en su redacción por mor de la Ley 24/2001 para introducir ligeros matices que no modifican esencialmente su contenido y que dejan el precepto tal y como lo conocemos en la actualidad en el artículo 25.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que reza del siguiente modo: **“el sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”**.

Los avatares normativos no se detienen aquí, pues un poco más tarde, con ocasión de la promulgación de la nueva Ley General Tributaria, se introduce fuera de la sección normativa que trata sobre la prescripción y dentro del articulado de dicha ley dedicado a la prueba, un párrafo 5 en el artículo 106 que viene a comprometer un poco más la institución de la prescripción al ampliarse el contenido del precepto extramuros del impuesto sobre sociedades. Dicho artículo dice así: *“en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales”*.

En una primera lectura se advierte fácilmente que el precepto se refiere no sólo a bases impositivas sino a cuotas compensadas y a deducciones, dando cuenta de una extensión del precepto más allá de la compensación de bases negativas. Pero hay un matiz adicional del que nuestro colega de blog, Javier Gómez Taboada, nos hacía partícipes en la entrada a que hice referencia al principio de esta exposición, y que trata sobre los **medios de prueba necesarios para acreditar la procedencia y la cuantía de los créditos fiscales**. El legislador de la Ley General Tributaria, a la hora de establecer dichos medios, parece que quiere decir que dichos créditos se probarán (exclusivamente) exhibiendo las autoliquidaciones que contienen la contabilidad y los soportes documentales. Ni que decir tiene que esta lectura que acabo de hacer se basa en una redacción defectuosa del precepto que tendría mayor sentido si existiera una coma después de la palabra “incluyeron”. Con este signo ortográfico la redacción

del texto guardaría un paralelismo evidente con la normativa del impuesto sobre sociedades en cuanto a los medios que se deben de ponerse a disposición de la Administración para defender la bondad de las bases negativas que se han acreditado. Sea como fuere, el artículo dice lo que dice y una interpretación más limitativa en cuanto a los medios para demostrar el origen y cuantía del crédito fiscal parece más admisible en el seno de la Ley General Tributaria a diferencia de la redacción del artículo 25.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

Hasta aquí el problema que plantea la normativa tributaria. Veremos a continuación cómo los tribunales abordan el encaje de estas normas con el instituto de la prescripción, no sin perder de vista dos circunstancias: (i) que **la amenaza a la prescripción parte de la modificación normativa propuesta en la Ley 40/1998** y que, por lo tanto, esta no es reciente; y (ii) que **la coexistencia de los dos preceptos no ha tenido lugar sino desde la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, por lo que sólo a partir de julio del 2004 conviven dos redacciones no exactamente iguales y que tratan sobre la forma de acreditar la procedencia y cuantía de las bases negativas procedentes de ejercicios prescritos.**

Desde el primer momento la Audiencia Nacional ha interpretado el contenido del artículo 25.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de forma restrictiva al colisionar con un pilar fundamental del derecho tributario como es el de la prescripción. De ahí que el pronunciamiento básico de este Tribunal se podría resumir en que ***“el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su “procedencia”, en el sentido de la primera acepción del vocablo: su “origen” o “principio del que procede”) y la correlación entre la “cuantía” o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el periodo (prescrito) correspondiente. A tales aspectos (y solo a estos) puede extenderse la facultad inspectora”***, tal y como sugiere la sentencia de fecha 24 de mayo de 2012. En definitiva, **no es posible que la Administración compruebe la legalidad o conformidad a derecho de bases imponibles negativas producidas en ejercicios afectados por la prescripción dado que sólo está permitida la verificación del origen o existencia de las bases negativas y el ajuste de la cuantía compensada con la que se deriva de la consignada en el ejercicio prescrito**, que debe de permanecer inalterable, mediante la exhibición de los soportes contables y autoliquidaciones tal y como prescribe el citado tribunal.

La doctrina señalada anteriormente, emitida para un supuesto en que la Ley General Tributaria del año 2003 no había entrado aún en vigor, a juicio de la Audiencia Nacional debería de restar invariada aún en el caso de que la compensación pretendida de las bases negativas hubiese tenido lugar siendo de aplicación los preceptos de la Ley General Tributaria que podían entrar en juego (el antedicho artículo 106.5 y el artículo 70.3 que no hemos reseñado de forma específica en esta entrada), dado que para este tribunal las previsiones contenidas en dicha ley no permiten afirmar que el titular del poder legislativo hubiese querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos (sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de julio de 2013).

Pues bien, así las cosas, el Tribunal Supremo al revisar la doctrina de la Audiencia Nacional en el ámbito casacional, consolida una nueva jurisprudencia iniciada el 6 de noviembre de 2013 y confirmada posteriormente en sentencias de 14 de noviembre y 9 de diciembre de 2013. Para el Alto Tribunal el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades consagra una carga que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas, que no es otra que la **exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales para demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponibles a compensar sino también su corrección**. Probados estos hechos *“si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia”*. Es preciso señalar que esta jurisprudencia del Supremo se construye sólo sobre la base del referido precepto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dado que en los casos

enjuiciados la compensación de las bases imponibles negativas se efectúa antes de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria que tenemos actualmente.

En definitiva, **para el Tribunal Supremo la Administración puede cambiar el importe de la base negativa que un contribuyente declaró en su liquidación**, por ejemplo, del año 2005, eso sí, **bajo la condición de justificar con argumentos de hecho o de derecho la improcedencia de ese crédito fiscal**, como no podría ser de otra forma. En conclusión, si un contribuyente ha presentado una autoliquidación con resultado a pagar y esta no se ha revisado en el periodo de prescripción, deviene firme para todos. Si el resultado es una base imponible negativa, durante el plazo de prescripción la Administración podrá revisar su contenido para anular el crédito fiscal e incluso apreciar la existencia de una deuda tributaria; pero **transcurrido el plazo de prescripción, aunque el contribuyente no podrá modificar su declaración, la Administración Tributaria tendrá la posibilidad de anular total o parcialmente el crédito fiscal en los 18 años siguientes desde su creación**.

De forma inmediata la Audiencia Nacional ha recogido la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal en las sentencias de fechas 23 de enero, 30 de enero y 6 de marzo de 2014, modificando sus anteriores pronunciamientos para declarar sin ambages que la Administración tributaria está habilitada legalmente para *“comprobar la legalidad de actos, hechos, extremos u operaciones con trascendencia tributaria realizados en ejercicios prescritos cuando esos mismos actos, hechos, extremos u operaciones proyectan su eficacia en ejercicios no prescritos, como sucede con el crédito fiscal en el que las bases imponibles negativas consisten”*. Es importante señalar que en las tres resoluciones citadas anteriormente la Audiencia Nacional se basa exclusivamente en el precepto ya referido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si bien es cierto que en la del 6 de marzo de 2014 la liquidación tributaria que contenía la compensación de bases negativas era del ejercicio 2005, situación en la que la normativa de la nueva Ley General Tributaria era de aplicación al caso enjuiciado.

¿Es este el fin del viaje? Pues la única esperanza es la de confiar en que el Tribunal Supremo vuelva las tornas cuando tenga ocasión de analizar un supuesto en el que intervenga la actual normativa de la Ley General Tributaria, dando juego a la defectuosa redacción del artículo 106.5 que le lleve a concluir que la posibilidad de discutir argumentos fácticos y jurídicos en relación con hechos imponibles referidos a ejercicios prescritos contraviene elementales principios jurídicos que no se pueden vulnerar dado que la poco clara redacción del artículo 106.5 de la Ley General Tributaria podría amparar una interpretación más garantista.

Más nos vale que el Tribunal Supremo se sirva de esta coartada para revisar la jurisprudencia sobre esta cuestión, porque el escenario que nos plantean estas sentencias del Supremo es un ataque a uno de los fundamentos básicos de la prescripción: el de la **seguridad jurídica, pues esta se quiebra si el paso del tiempo tiene efectos distintos según quién se trate**, hecho este insólito en nuestro ordenamiento jurídico. Como decía la Audiencia Nacional en sus sentencias anteriores a la nueva doctrina del Tribunal Supremo, *“de admitir la posibilidad revisoria de la Administración más allá del plazo de prescripción, se colocaría a esta en una situación de privilegio respecto al contribuyente”*. También cabría preguntarse si, en este escenario, es **posible mantener en las mismas condiciones la sanción que la Ley General Tributaria atribuye a quien declare créditos tributarios aparentes**. Si el alcance de la revisión de este crédito es cuasi ilimitada dado que la consignación de dicho crédito es revisable a voluntad de la Administración Tributaria sin más límite que el plazo establecido para su compensación, el daño de la conducta antijurídica del contribuyente no es el mismo que se había planteado inicialmente.

Esperemos un nuevo volantazo jurisprudencial en esta materia, y si no es así, siempre nos quedará el consuelo de saber que la penosa actitud de nuestros dirigentes de la cosa pública, incapaces de llegar a acuerdos duraderos, propiciará el enésimo cambio legislativo auspiciado por el gobernante de turno que volverá a remover los cimientos del sistema dejando las cosas, estas u otras, ni de una forma ni de otra, sino todo lo contrario.

No te quedes con ninguna duda: consulta con tu gestor administrativo.

Busca el logo , garantía profesional.



Francisco Veiga Calvo, Socio de J&A GARRIGUES

Compartir:

Esta entrada fue publicada en [General](#) y etiquetada [Administración Tributaria](#), [bases imponibles negativas](#), [fiscal](#), [gestor](#), [gestor administrativo](#), [Ley del Impuesto sobre Sociedades](#), [Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades](#). Guarda el [enlace permanente](#).