

LA PRESCRIPCIÓN DEL FRAUDE DE LEY CON CONSECUENCIAS EN PERIODOS NO PRESCRITOS Y LA REFORMA DE LA LGT Y DE LA LIS

Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. núm. 581/2013

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. USP-CEU

1. SUPUESTO DE HECHO

El 14 de mayo de 2007 se comunicó a Hewlett-Packard Holding Iberia, SL, sociedad dominante de un grupo fiscal en régimen de tributación consolidada, el inicio de actuaciones de comprobación, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, por los periodos impositivos comprendidos entre el 1 de noviembre de 2002 al 31 de octubre de 2005.

El 30 de junio de 2008 la Delegada Central de Grandes Contribuyentes adoptó acuerdo relativo al inicio de un expediente especial para la declaración de fraude de ley por el concepto Impuesto sobre Sociedades, notificándose al interesado el 4 de julio de 2008. Con fecha 25 de septiembre de 2008, dictó acuerdo por el que declaraba la existencia de fraude de ley, en relación con la sociedad Hewlett-Packard Holding Iberia, SL, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 (1 de noviembre de 2002 a 31 de octubre de 2003), 2003 (1 de noviembre de 2003 a 31 de octubre de 2004) y 2004 (1 de noviembre de 2004 a 31 de octubre de 2005).

Con base en dicha resolución, se modificó la base imponible consolidada del grupo en el importe correspondiente a tales gastos financieros, y se incoó un acta de disconformidad por dichos ejercicios, considerando no deducibles los gastos financieros derivados de los pasivos contraídos por Hewlett-Packard Holding Iberia, SL en 1998 para la adquisición del 68,25% del capital de la sociedad Hewlett-Packard Española, SL, satisfechos a la entidad belga Hewlett-Packard Coordination Center, SC.

Recurrido el acuerdo declarativo del fraude de ley, fue confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el 8 de octubre de 2009.

Hewlett-Packard Holding Iberia, SL promovió recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, y fue estimado en Sentencia de 24 de enero de 2013. En su resolución la Audiencia afirmó que, en el ámbito de la comprobación de una liquidación relativa a un ejercicio

no prescrito, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos formalizados en 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, ejercicio que, por otro lado, no fue objeto de comprobación alguna por la Administración.

Contra dicha sentencia la Administración General del Estado presentó un recurso de casación ante el Tribunal Supremo, al considerar dicha doctrina gravemente lesiva para sus intereses.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La cuestión nuclear se centra en dilucidar si la Administración tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma) respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos –ejercicio 1998– aunque tales operaciones (por ejemplo, los gastos financieros) pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos (ejercicios 2002 a 2004, objeto de comprobación).

El Abogado del Estado considera que la facultad de declarar la existencia de fraude de ley no prescribe y se extiende a cualquier periodo impositivo en el que hayan tenido lugar los hechos o en el que consten datos con proyección a efectos fiscales en ejercicios no prescritos. El argumento básico es: 1.º El ejercicio 1998 no fue inspeccionado y, por tanto, la Administración no pudo tener conocimiento de las operaciones de reestructuración llevadas a cabo. Alega como causa la falta de recursos de la Administración. 2.º La Administración está obligada a actuar con sometimiento pleno a la ley y al derecho –art. 103 CE– y no puede tolerar un fraude de ley. 3.º Es la única solución lógica cuando los efectos ventajosos se producen en ejercicios distintos a aquel en que tuvieron lugar las operaciones declaradas en fraude de ley. 4.º El artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley General Tributaria (LGT), habilitan a la Administración para ello, sin dejar de reconocer expresamente que la LGT ahora vigente y sus artículos 70.3 y 106.4 no resultan aplicables *ratione temporis* al caso que nos ocupa.

El tribunal advierte de que no cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen (art. 24 LGT de 1963 aquí aplicable), cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquellos a los que afecta la declaración de fraude (FJ 2.º).

La declaración de fraude ha de asociarse con los periodos en que se celebraron los negocios aquejados del fraude de ley por razón del fin elusorio o evasivo que pretende pero no con los posteriores a ellos, pues de admitirse esa alternativa, como postula el Abogado del Estado, siempre quedaría abierta la posibilidad, a favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos. Piénsese que los efectos de tales operaciones son de larga duración, unos treinta años, con lo que en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley (FJ 4.º).

En reiteradas sentencias anteriores a la modificación del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 por la Ley 40/1998 y a las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la LGT de 2003, el Tribunal Supremo ha considerado que declarada la prescripción con relación a la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, esta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon [SSTS de 25 de enero (NFJ037876) y 8 de julio de 2010 (NFJ054920), de 2 de febrero (NFJ046332) y 29 de marzo de 2012 (NFJ047087)]. En consecuencia, no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos (FJ 5.º 2).

Bajo la normativa vigente el sujeto pasivo debe determinar mediante prueba documental la corrección del importe de las bases imponibles a compensar y de su procedencia, demostrado lo cual, si la Administración considera que es improcedente, deberá acreditarlo cumplidamente [SSTS de 6 (NFJ052890) y 14 de noviembre de 2013 (NFJ052840)]. Y en este caso «la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto» (FJ 5.º 3 *in fine*).

La discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 –ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria– que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal periodo, aunque desplieguen efectos jurídicos y económicos con posterioridad. «Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles», sino su conformidad a Derecho por existir una motivación exclusivamente fiscal y no económica, «algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 de la LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección» (FJ 5.º 4).

El tribunal apunta también que si se admite la comprobación más allá del plazo de prescripción «se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente» que no podría corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque incidieran en créditos compensables en el futuro (FJ 5.º 2 *in fine*).

En consecuencia, se estima la pretensión de Hewlett-Packard Holding Iberia, SL resolviendo que no se pueden considerar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998 cuyas magnitudes han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Se trata en esta sentencia de la prescripción, que supone la extinción de la obligación tributaria (o del derecho de crédito del particular) por el silencio de la relación jurídica durante un determinado lapso de tiempo. Concurren, por tanto, dos elementos en su configuración: ausencia de actuación por las partes y transcurso del tiempo.

Su fundamento se encuentra básicamente en el principio de seguridad jurídica, que requiere una certidumbre sobre la existencia y cuantía de la obligación tributaria (o del derecho a la devolución).

Constituye también una exigencia lógica del principio de capacidad económica, que requiere gravar una capacidad económica actual, pues la exigencia indefinida de obligaciones tributarias no satisfechas en su momento supondría una acumulación de deudas que podría exceder la capacidad actual del obligado tributario. Dicha acumulación es posible dentro de ciertos márgenes temporales pues responde a un incumplimiento del obligado tributario, pero su no exigencia dentro de un periodo razonable es imputable a la Administración, por no llevar a cabo adecuadamente las labores de comprobación que tiene encomendadas.

Finalmente, se basa en el principio de eficacia administrativa, que opera cuando se ven afectadas las potestades administrativas, como sucede en este caso con la potestad liquidatoria. En tal sentido, la prescripción pretende que el interés general sea satisfecho en un plazo razonable, evitando «la pendencia indefinida de obligaciones» y estimulando «a la Administración para que ejercite con prontitud y diligencia sus potestades administrativas» (SÁNCHEZ BLÁZQUEZ).

La contraparte a estos fundamentos la constituye el principio de justicia, amparado como los anteriores por la Constitución, y protegido por otros principios constitucionales como los de generalidad tributaria y capacidad contributiva, cuya exigencia natural supondría que las obligaciones se cumplan y sean exigibles en todo caso.

Confluyen, por tanto, la justicia que deriva del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, con la seguridad jurídica que promueve la eficacia administrativa y el gravamen actual de la capacidad económica. Pero no puede admitirse que la seguridad jurídica que persigue la norma sea contraria a la justicia (FERNÁNDEZ JUNQUERA), y aumentar sine die el plazo prescriptorio se aleja de la justicia y promueve la ineficacia (CABALLERO SÁNCHEZ). Por tanto, en la interpretación de estos preceptos, hay que conjugar los principios de justicia y seguridad jurídica, siendo el objeto de ambos la salvaguarda del interés general previsto en el artículo 103 de la CE mediante la actuación eficaz de la Administración.

¿Cuál es el objeto de la prescripción? En esta sentencia se plantea el recogido en el artículo 66 a) de la LGT: «El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación». Realmente lo que prescribe es la obligación tributaria como consecuencia de la no actuación de la potestad liquidatoria (FALCÓN Y TELLA). El plazo comienza a correr desde el día siguiente a la finalización del plazo para declarar, que normalmente está en función de devengo. En este supuesto, habiéndose notificado el inicio de actuaciones el 14 de mayo de 2007, el último ejercicio no prescrito era 2002, que concluía el 31 de octubre de 2003, y cuyo plazo de declaración terminaba el 25 de mayo de 2007. Por tanto, el ejercicio 1998 en que se produjo la operación calificada como fraude de ley había prescrito.

La dicción literal del artículo 66 a) de la LGT ha llevado a sostener que se refiere solo a la potestad liquidadora y no comprende las actuaciones de comprobación, para permitir la comprobación de datos incluidos en declaraciones de ejercicios prescritos en cuanto afectan a ejercicios no prescritos: Sentencias de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 1999 (NFJ007774) y 21 de julio de 2005 (NFJ021238), y del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 13 de

marzo de 2006 (NFJ022980). Afirma la primera de las sentencias que «la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad» (FJ 2.º).

Sin embargo, la actividad de comprobación va encaminada a dictar un acto de liquidación que determinará la existencia de una obligación o de una devolución, no es una actividad autónoma sino que se inserta en un concreto y específico procedimiento de liquidación y fuera de él carece de sentido. Sin una adecuada calificación y valoración no se puede liquidar, lo que pone de manifiesto el carácter instrumental de la comprobación respecto de la liquidación. Además, si no puede liquidarse por haberse producido la prescripción, la comprobación es jurídicamente irrelevante (SÁNCHEZ BLÁZQUEZ).

Favorable, en cambio, al carácter instrumental de la comprobación respecto de la liquidación, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2000 (NFJ010088), reiterada por otra de 13 de julio del mismo año (NFJ009849), señala que la determinación de la base imponible de una entidad sujeta al régimen de transparencia fiscal está sujeta a prescripción –frente a la tesis contraria del Abogado del Estado–, pues el artículo 64 a) de la LGT, relativo a la determinación de la deuda mediante la oportuna liquidación, incluye y comprende «no solo las tareas aritméticas de cálculo de las deudas tributarias a partir de las bases determinadas, sino también las tareas administrativas encaminadas a la determinación de las bases imposables mediante las actuaciones de comprobación e investigación de las que las resoluciones recurridas traen causa».

El problema se ha planteado especialmente en materia de compensación de bases imposables negativas en el Impuesto sobre Sociedades, cuyo plazo se ha ido ampliando progresivamente hasta alcanzar los dieciocho años. En la normativa anterior a la incorporación del apartado 5 al artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en vigor hasta el 31 de diciembre de 1998, solo se exigía la constancia fehaciente de las bases imposables negativas en las correspondientes declaraciones. Con dicha normativa y bajo la anterior LGT se produjo un debate sobre si era posible la comprobación de partidas contenidas en liquidaciones de ejercicios prescritos, no a los efectos de proceder a una nueva liquidación sobre ellos, sino a los de liquidar ejercicios no prescritos. El debate fue cerrado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que negó rotundamente la posibilidad de regularizar extremos contenidos en las autoliquidaciones de ejercicios ya prescritos, aunque sea a los meros efectos de girar nuevas liquidaciones de periodos aún abiertos a inspección. Y es que tal regularización encierra la ineludible necesidad de alterar la liquidación (o liquidar de nuevo, como se prefiera) de los ejercicios prescritos, siendo precisamente esto lo prohibido por el citado artículo 64 de la LGT de 1963. En este sentido se pronunciaron las Sentencias de 13 de marzo de 1999 (NFJ008037), 30 de enero de 2004 (NFJ016990), 14 de junio de 2005 (NFJ054919) y 17 de marzo de 2008 (NFJ028630).

La cuestión debe analizarse a la luz de la normativa vigente, por lo que hay que ver los cambios producidos tanto en el Impuesto sobre Sociedades a partir de 1999, en el ámbito de la compensación de bases imposables negativas (art. 23.5), como en la LGT de 2003, en materia de justificación de datos y de partidas deducibles de periodos prescritos (arts. 70.3 y 106.5 LGT).

El artículo 70 de la LGT, bajo el título «Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales», dispone en su apartado 3: «La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos... durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente». Y el artículo 106.5 de la LGT, relativo a los medios y valoración de la prueba, afirma que si las minoraciones aplicadas o pendientes de aplicación traen causa de «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».

El artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (aplicable a partir de 1 de enero de 1999), disponía: «El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaren». Y su redacción vigente, dada por la Ley 24/2001, señala que «El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

Como observa el Tribunal Supremo, lo que este precepto establece es una carga probatoria para el sujeto pasivo, delimitando su contenido (esto es, los documentos con los que deben acreditarse las bases imponibles negativas objeto de compensación). Frente a la normativa previa al 1 de enero de 1999, se exige no solo la constancia fehaciente de la base imponible negativa sino, también, su oportuna justificación documental. En consecuencia, la facultad inspectora se circunscribe a la comprobación de la existencia y cuantía de la suma compensada. Si no se acreditan la procedencia y la cuantía no se puede compensar [en tal sentido se ha denegado la misma por la STS de 18 de diciembre de 2013 (NFJ053198) y la SAN de 14 de noviembre de 2013 (NFJ053053)].

La Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053091) puntualiza que «la incógnita a despejar consiste en si, con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance». La Sentencia de 6 de noviembre de 2013 (NFJ052890), cuyo criterio ha sido seguido en la sentencia de 14 de noviembre de 2013 (NFJ052840), refiere que el artículo 23.5 de la LIS supone que el sujeto pasivo aporte una prueba que demuestre la corrección no solo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su «procedencia», es decir, de su corrección. Demostrada tal concordancia, si la Administración sostiene la improcedencia de la deducción por razones fácticas o jurídicas deberá acreditarlo. Pero como refiere la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053091), en la comprobación de la acreditación no cabe construir un conflicto en la aplicación de la norma ni un fraude de ley que no se declaró en su día mediante el correspondiente procedimiento. Ni después de la reforma de la LIS, afirma la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2013 (NFJ052836), puede la Administración comprobar si las bases negativas

de periodos prescritos son conformes a Derecho. Solo puede comprobar su declaración y que se ajustan las cuantías a compensar.

Compartimos el argumento del tribunal de que si «la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado» dado que «lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un periodo que ya no puede ser objeto de comprobación» (FJ 5.º 2).

Lo que no puede hacer la Administración es declarar una operación prescrita constitutiva de conflicto en la aplicación de la norma, aunque sus consecuencias afecten a ejercicios no prescritos.

En suma, hasta la reforma de 1998 de la LIS las bases eran compensables en todo caso, y desde 1999 debe acreditarse su existencia y cuantía, si así se hace no tiene objeto la comprobación, y si no se acredita basta con declararlas no deducibles sin comprobar nada más. Los artículos 23.5 de la LIS y 70.3 y 106.4 de la LGT solo permiten a la Administración constatar la realización del gasto, pero en ningún caso «determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica». La tesis de la Administración contraviene los principios de seguridad jurídica y de eficacia administrativa, al obviar el instituto de la prescripción en operaciones de uso frecuente en el ámbito empresarial que producen efectos a lo largo de periodos de tiempo muy amplios, quebrando la certeza del tráfico económico y jurídico que debe guiar estas actividades.

Quedan dos últimas cuestiones.

Primero, ante el recientemente aprobado anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyo texto fue remitido para información pública de 23 de junio de 2014, surge la duda de si se mantendrá el régimen vigente o, por el contrario, supondrá un cambio sustancial a partir de su aprobación en 2015.

Aparte de otros preceptos relativos a la prescripción –arts. 67.1 y 68.9–, en esta materia en concreto incidirán los artículos 66 bis, 106.5 y 115 de dicha ley.

El 106.5 supone una simple acotación, indicando la necesidad de aportar los medios de prueba previstos en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, y no solo la autoliquidación, que tiene carácter imprescindible. La exposición de motivos lo justifica sobre la base de aclarar «que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración son las generales, debiendo aportarse en todo caso la declaración o autoliquidación en que se incluyó».

Lo más relevante está en los otros dos preceptos.

Se crea un nuevo artículo 66 bis bajo el título de «Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar», a cuyo tenor «No prescribirá el derecho de la Administración para realizar com-

probaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley», relativo a las potestades y funciones de comprobación e investigación. El artículo 115.1 añade a su anterior redacción que la comprobación e investigación «se podrá realizar aun en el caso de que la misma afecte a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito». Tal precepto incluye los derechos de la Administración a liquidar y a recaudar, así como los derechos del obligado tributario a solicitar y a obtener las devoluciones tributarias y el reembolso del coste de las garantías. De otro lado, el apartado 2, que permitía a la Administración tributaria calificar los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario de modo diferente a este, añade que podrá hacerlo «con independencia del ejercicio o periodo en el que la realizó».

La exposición de motivos justifica estas modificaciones en «la extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios», lo cual requiere que se acompañe «necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo». Señala que con ello se evitan dudas, se cumple con la doctrina del Tribunal Supremo, y garantiza el ejercicio adecuado de los derechos del obligado tributario (por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando para ello la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar). Curiosamente, la sentencia objeto de este comentario utiliza también el argumento de la desigualdad e indefensión en que quedaría el contribuyente si se admite la comprobación más allá del plazo de prescripción. Parece que el legislador quiere solventarlo con la imprescriptibilidad del derecho a la devolución, como ya se dijo.

Si la comprobación se limita a verificar la adecuación de las deducciones y bases negativas nos parece correcto, pero existe el riesgo de que la nueva normativa sirva de base para proceder a una nueva liquidación, como si el derecho a comprobar pudiera extenderse más allá del plazo de prescripción. Y no es esta la postura del Tribunal Supremo. Lo que la exposición de motivos toma como «doctrina del Tribunal Supremo» es la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2013 (NFJ052840), cuyo FJ 6.º estableció que para demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad, hay que reconocer a la Inspección «facultades de comprobación que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquel otro ejercicio en el que el derecho eventual a la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación». Sin embargo, se trata de una consideración *obiter dicta* que en ningún caso forma parte de la *ratio decidendi* del fallo, y no ha sido repetida en ninguna otra sentencia, por lo que en modo alguno constituye jurisprudencia (AEDAF).

En la Sentencia de 4 de julio de 2014 (NFJ054784) y resto de jurisprudencia citada se postula que la Administración no puede proceder a una calificación nueva de hechos prescritos, sino comprobar la cuantía y procedencia de las partidas que se pretenden deducir o compensar.

La exposición de motivos señala como objetivos esenciales de la reforma «el reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria» e «incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos», siendo el propósito esencial «mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz». Como se dijo al principio, el fundamento de la prescripción está en la seguridad jurídica, por la certidumbre que deben tener los obligados tributarios —y la propia Administración— sobre la existencia de obligaciones o créditos tributarios, y en el principio de eficacia para que la Administración ejerza diligentemente sus potestades. La regulación del anteproyecto podría quebrar ambos principios si se utiliza de forma inadecuada. El principio de legalidad administrativa requiere que la Administración actúe con objetividad en aras del interés general, con sometimiento pleno a la ley y al derecho. La inexistencia de un plazo prescriptorio en el ámbito de la comprobación e investigación puede quedar extramuros de este mandato constitucional.

En segundo lugar, hay que considerar la ampliación del plazo de comprobación que se prevé en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOCG de 6 de agosto de 2014). En efecto, en diversos preceptos de la ley relativos a las bases imposables negativas (art. 26.5) y a las deducciones por doble imposición y de incentivación de los Capítulos II y IV del Título VI (arts. 31.7, 32.8 y 39.6), se prevé que «el derecho de la Administración para comprobar o investigar» las partidas pendientes de compensación o aplicación «prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho» a su compensación o aplicación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá «acreditar» que las bases imposables negativas y las deducciones cuya compensación o aplicación pretenda «resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil». La exposición de motivos señala que «la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación, a un periodo de 10 años, del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada». A nuestro juicio esta redacción supone una ampliación frente al régimen vigente, que solo contiene la necesidad de acreditar la partida negativa para poder compensarla o deducirla, pero no otorga a la Administración la facultad de regularizar en todo caso partidas negativas de ejercicios prescritos si el contribuyente la documentó adecuadamente. Con la nueva redacción el régimen vigente se aplicaría a partir del décimo año, de modo que si no se acredita de la manera señalada a partir de ese plazo tampoco podría aplicarse esa minoración por el contribuyente.

No obstante, sí supone una limitación comparándolo con el artículo 120.2 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, relativo a las «Facultades de la Administración tributaria», según el cual «La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. En este sentido, podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando

los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos». En suma, la futura LIS parece reafirmarse en la postura de la Administración de calificar nuevamente y regularizar hechos producidos en periodos prescritos con incidencia en periodos no prescritos objeto de comprobación, aunque el contribuyente pueda acreditarlos, sin limitación en el régimen general, y hasta el décimo año en el caso de bases imponibles negativas y las citadas deducciones.

Incluso, si se interpretan en sentido amplio las facultades de comprobación e investigación de este precepto y del artículo 115 del Anteproyecto de la LGT, mediante la declaración de conflicto en la aplicación de la norma en un periodo prescrito, en contra de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del principio de seguridad jurídica

Habrá que esperar a la tramitación parlamentaria para poder calibrar adecuadamente los efectos y la relevancia de la reforma que se avecina.

Bibliografía

AEDAF [2014]: *Observaciones en el trámite de información pública al Anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, Madrid.

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

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

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

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2007]: *La prescripción de las obligaciones tributarias*, AEDAF, Madrid.

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