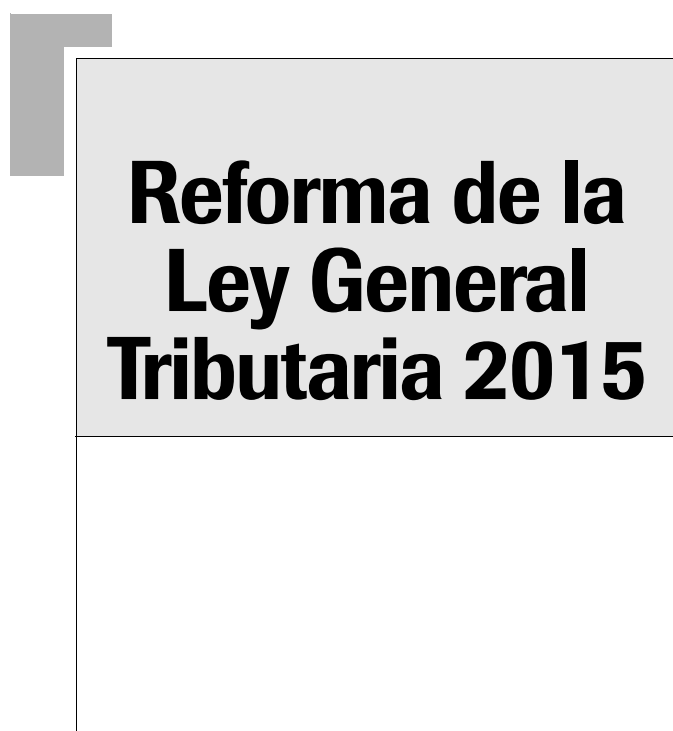


**MEMENTO EXPERTO**  
FRANCIS LEFEBVRE



Actualizado a 30 de septiembre de 2015

Es una obra realizada por iniciativa  
y bajo la coordinación  
de la Redacción de  
**Francis Lefebvre**  
sobre la base de un estudio técnico  
cedido a la editorial por

**MARIANO FORTUNY ZAFORTEZA**  
(Inspector de Hacienda del Estado)

**CLARA SOTELO TESIS**  
(Inspectora de Hacienda del Estado)

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
[www.efl.es](http://www.efl.es)  
Precio: 37,44 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-16268-75-7  
Depósito legal: M-31877-2015  
Impreso en España  
por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

# Plan general

	<u>nº marginal</u>
<b>Capítulo 1.</b> Derecho a comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos prescritos que producen efectos en otros no prescritos.....	10
<b>Capítulo 2.</b> Obligaciones tributaria conexas .....	100
<b>Capítulo 3.</b> Duración del procedimiento inspector .....	200
<b>Capítulo 4.</b> Método de estimación indirecta.....	400
<b>Capítulo 5.</b> Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de obligaciones tributarias y de información de sentencias en materia de fraude fiscal.....	500
<b>Capítulo 6.</b> Delito contra la Hacienda Pública.....	600
<b>Capítulo 7.</b> Recuperación de ayudas de Estado en ámbito tributario .....	800
<b>Capítulo 8.</b> Régimen sancionador .....	900
<b>Capítulo 9.</b> Reclamaciones económico-administrativas .....	1000
<b>Capítulo 10.</b> Cuestiones en materia aduanera y contrabando .....	1300
<b>Capítulo 11.</b> Otras cuestiones .....	1500
Interpretación de las normas tributarias .....	1505
Cómputo de los plazos de prescripción.....	1520
Efectos de la prescripción y garantías de aplazamientos y fraccionamientos.....	1530
Colaboración social .....	1555
Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria .....	1570
Plazo de resolución de los procedimientos .....	1585
Medios y valoración de la prueba .....	1600
Presunciones en materia tributaria.....	1615
Declaración tributaria .....	1630
Comprobación limitada .....	1645
Suspensión en supuestos de tramitación de procedimientos amistosos.....	1660
Controversias de organismos públicos en materia tributaria.....	1675
Número de identificación fiscal.....	1690
Limitación de pagos en efectivo .....	1705
Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.....	1725
<b>Anexos</b> .....	1800
<b>Tabla Alfabética</b>	

# Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>Const</b>	Constitución Española
<b>CP</b>	Código Penal (LO 10/1995)
<b>CV</b>	Consulta vinculante
<b>Dir</b>	Directiva
<b>DOUE</b>	Diario Oficial de la Unión Europea
<b>L</b>	Ley
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LGT/1963</b>	Ley General Tributaria (L 230/1963)
<b>LIRNR</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
<b>LJCA</b>	Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>LRJPAC</b>	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L 30/1992)
<b>LSC</b>	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
<b>OM</b>	Orden Ministerial
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>redacc</b>	redacción
<b>Resol</b>	Resolución
<b>RGGI</b>	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
<b>RGR</b>	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
<b>RGRV</b>	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005)
<b>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
<b>RIVA</b>	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
<b>RSAN</b>	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004)
<b>TCo</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea

## CAPÍTULO 1

# Derecho a comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos prescritos que producen efectos en otros no prescritos

Síntesis de la reforma.....	15	<b>10</b>
Antecedentes.....	18	
Regulación tras la reforma.....	45	
Cuadro comparativo.....	90	

## A. Síntesis de la reforma

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Regulación del derecho a comprobar e investigar (LGT art.66 bis). La prescripción del derecho a liquidar no afecta al derecho de la Administración a comprobar e investigar.</li> <li>- Limitación temporal de 10 años para la comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.</li> <li>- En cuanto a la obligación para el obligado tributario de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos con incidencia en otros no prescritos (LGT art.70.3), se hace expresa mención al supuesto de la comprobación de la LGT art.66 bis.</li> <li>- Facultad de la Administración tributaria para realizar la comprobación e investigación relativas a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizadas en periodos prescritos que producen efectos en periodos no prescritos (LGT art.115).</li> <li>- Coordinación de esta regulación (LGT art.66 bis y 115) con la ya contemplada en la LIS art.26.5 y 120.2.</li> <li>- La Administración tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación puede calificar una operación con independencia de la calificación que con previo le haya dado el obligado tributario. No obstante, la calificación realizada por la Administración en dicho procedimiento extiende sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto del mismo (vinculación para la Administración).</li> </ul>	<b>15</b>
--	-----------

## B. Antecedentes

En el análisis de las operaciones y negocios realizados en ejercicios prescritos cuando los efectos fiscales de dichas operaciones se proyectan en otros periodos no prescritos, la anterior regulación se había centrado en la posible **regularización** por la Administración tributaria de cantidades pendientes de compensar o deducir correspondientes a bases (bases imponibles negativas) o cuotas originadas en ejercicios prescritos que se aplican en ejercicios no prescritos.

### 1. Evolución de la normativa

La regulación sobre esta cuestión está recogida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley General Tributaria, si bien tanto en la redacción original del art.23 de la L 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, como en la anterior Ley General Tributaria (L 230/1963) no se contemplaba expresamente la posibilidad de comprobar las bases imponibles negativas originadas en ejercicios prescritos que se aplicaban en ejercicios no prescritos objeto de comprobación, dado que el periodo de prescripción y el plazo de compensación eran coincidentes (5 años).

**Ley del Impuesto sobre Sociedades** Para los ejercicios iniciados a partir del 1-1-1999, en la entonces vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades se introdujo un nuevo apartado en el que se establecía que el sujeto pasivo debía 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 pretendía, cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron [L 43/1995 art.23.5 redacc L 40/1998].

Posteriormente, para los ejercicios iniciados a partir del 1-1-2002 se modificó estableciendo que el sujeto pasivo debía acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretendía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron [L 43/1995 art.23.5 redacc L 24/2001].

Esta situación se produjo al tiempo que se modificaba el plazo de compensación de las bases imponibles negativas. Inicialmente, la L 61/1978 estableció un el **plazo de compensación de bases imponibles negativas** en el Impuesto sobre Sociedades de 5 años, que coincidía con el periodo de prescripción. Posteriormente este plazo fue ampliándose, hasta 7 años desde el 1-1-1996 [L 43/1995], hasta 10 años desde el 1-1-1999 [L 40/1998], hasta 15 años desde el 1-1-2002 [L 24/2001], hasta 18 años desde 1-1-2012 [RD/L 9/2011] hasta llegar al actual el plazo indefinido de compensación establecido tras la L 27/2014 (actual Ley del Impuesto sobre Sociedades). Por ello el periodo de prescripción, de 4 años, tras las sucesivas reformas, ha quedado desacompañado respecto del periodo de compensación de las bases imponibles negativas.

- 25 Ley General Tributaria** La LGT contempló esta cuestión de forma más amplia, aplicable no sólo a la compensación de bases imponibles negativas, sino también a las deducciones, y extendiéndolo a los **tributos en general**, de forma que ya no era aplicable sólo al Impuesto sobre Sociedades. En concreto, la LGT ha venido a aplicar esta regla a todos los demás tributos (fundamentalmente al IVA e IRPF), disponiendo que en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia 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 (LGT art.106.5). Además, lo anterior se relaciona con el precepto que establece que 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 las operaciones correspondientes (LGT art.70.3).

## 2. Evolución de la jurisprudencia

- 28** La jurisprudencia ha ido evolucionando acompañada, en ocasiones, al propio cambio normativo.
- 30 Evolución de la jurisprudencia durante la vigencia de la anterior LGT** La anterior LGT [L 230/1963] no contenía una regulación de esta materia. Inicialmente, la jurisprudencia entendió que la Administración podía comprobar las compensaciones y deducciones de cantidades procedentes de ejercicios prescritos, aplicadas en ejercicios no prescritos. Así, una reiterada **doctrina del TEAC** entendía que era posible comprobar las bases y deducciones procedentes de ejercicios prescritos, en el momento de su aplicación en un ejercicio no prescrito. Este criterio del TEAC fue inicialmente confirmado por la Audiencia Nacional [AN 11-3-99, Rec 62/96; 11-4-02, Rec 74/1999]. Asimismo, el Tribunal Supremo entendió que podía regularizarse las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos en el ejercicio no prescrito en el que se aplicaban [TS 13-3-99, Rec 2911/94]. Posteriormente la **Audiencia Nacional** varió el criterio en un nutrido número de sentencias (entre otras, [AN 20-1-03, Rec 465/00; 3-4-03, Rec 831/00; 18-12-07, Rec

391/04; 14-4-08, Rec 597/06; 21-4-08, Rec 600/06; 25-6-09, Rec 270/06; 25-6-09, Rec 255/06; 30-9-09, Rec 161/06).

Este criterio fue asumido también por el **Tribunal Supremo** (entre otras, TS 30-1-04, Rec 10849/98; 17-3-08, Rec 4447/03; 25-1-10, Rec 955/05; 15-9-11, Rec 1740/09; 2-2-12, Rec 441/08; 29-3-12, Rec 16/09). El Tribunal Supremo declaró que las bases imponibles negativas declaradas y no comprobadas en un ejercicio prescrito eran inmodificables y no podían ser comprobadas por la Administración. No obstante, hay que destacar que el TS matiza que su doctrina se fundamenta en la anterior legislación (TS 25-1-10, Rec 955/05; 15-9-11, Rec 1740/09; 5-12-11, Rec 6741/09; 2-2-12, Rec 441/08; 29-3-12, Rec 16/09).

Luego, estas sentencias salvan la normativa posterior, de contenido distinto (L 43/1995 art.23.5, sobre compensación de bases imponibles negativas, y LGT art.70.3 y 106.4).

– Tras dichas sentencias, el **TEAC** señala que acoge la doctrina legal emanada del Tribunal Supremo, pero que ésta debe restringirse al ámbito temporal y legislativo de los supuestos fácticos enjuiciados por el alto Tribunal, no pudiendo extenderse a una inspección realizada bajo la vigencia de la LGT [L 58/2003], que ha venido a cambiar radicalmente la normativa anterior facultando la comprobación de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos cuando éstas se compensan en ejercicios no prescritos conforme a la LGT art.70.3 y 106.4 (TEAC 13-5-09).

**Situación de la jurisprudencia tras el cambio normativo** Tras las modificaciones normativas señaladas (LIS art.23.5 y LGT art.106.4) se producen una serie de pronunciamientos judiciales sobre esta materia.

La **Audiencia Nacional**, se ha pronunciado con la nueva normativa, entendiéndose que no procede esa comprobación (AN 23-12-10, Rec 366/07; 2-2-11, Rec 478/07; 26-5-11, Rec 292/08; 21-7-11, Rec 289/08; 24-5-12, Rec 249/09).

El **Tribunal Supremo** contempla esta materia de acuerdo con lo dispuesto en la L 43/1995 art.23.5 en las redacciones dadas por la L 40/1998, y la L 24/2001, indicando expresamente que resuelve con sentido distinto a pronunciamientos anteriores en función de la nueva normativa aplicable por razón del tiempo en que tuvieron lugar los hechos, y confirmando la facultad de la Administración tributaria de comprobar esas bases negativas y que no basta con que el obligado tributario alegue que el ejercicio en el que se produjeron éstas se encuentra prescrito, sino que es necesaria su justificación documental (TS 20-9-12, Rec 6330/10). La sentencia deja claro que las facultades de comprobación de la inspección no prescriben, por lo que se puede solicitar información respecto de ejercicios prescritos.

Posteriormente, el TS confirma el criterio anterior y sostiene que una vez que el contribuyente ha procedido a la exhibición de la autoliquidación, la contabilidad y los soportes documentales de las operaciones, la carga de la prueba se desplaza a la Administración, que es quien debe probar la falta de realidad de esas cantidades (TS 14-11-13, Rec 4303/11).

En resumen, se puede concluir lo siguiente:

- No basta con que el obligado tributario alegue que el ejercicio en el que se produjeron las bases imponibles que se están compensando proceden de un ejercicio prescrito, sino que el contribuyente está obligado a **acreditar documentalmente** dichas bases negativas procedentes de ejercicios prescritos.
- La Administración tributaria puede comprobar las bases imponibles negativas procedentes de **ejercicios prescritos**, y cuenta para ello con las correspondientes facultades inspectoras respecto de los ejercicios prescritos para comprobar la compensación efectuada en el ejercicio no prescrito objeto de inspección.
- Pero el obligado tributario cumple con la exhibición de la autoliquidación, la contabilidad y los **soportes documentales** de las operaciones, y a partir de entonces surge para la Inspección la carga de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico.

Por último entre las sentencias más recientes sobre esta materia destacar dos el Tribunal Supremo de signo dispar. En ambas se plantea la posibilidad de comprobar

38

40

ejercicios prescritos cuando los efectos de las operaciones realizadas en éstos se proyectan sobre ejercicios no prescritos, que son objeto de regularización por la Administración tributaria, si bien llegan a una conclusión distinta:

– Respecto a la comprobación de operaciones realizadas en periodos prescritos, cuando los mismos producen efectos en otros no prescritos, y a los solos de efectos de regularizar estos últimos, considera que las operaciones y negocios cuyos efectos se extienden a más de un periodo impositivo causan estado, deviniendo sus efectos firmes e inatacables, cuando prescribe el derecho de la Administración Tributaria a **liquidar la deuda tributaria** del periodo en que dichas operaciones se realizaron, no pudiéndose por tanto regularizar los efectos fiscales que dichas operaciones proyecten en otros periodos no afectados por la prescripción (TS 4-7-14, Rec 581/13).

– El TS interpreta que la LGT art.106.4 autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía. En relación a la **prueba**, recuerda que la carga de la prueba que incumbe al contribuyente se limita a la exhibición de la documentación, y a partir de ese momento es la Inspección quien debe demostrar que las cantidades compensadas o deducidas no se ajustan a la realidad o son contrarias al Ordenamiento Jurídico, aunque sus facultades de comprobación son las mismas que la Administración tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos (TS 19-2-15, Rec 3180/13).

En esta última sentencia el TS entiende que es incorrecta la línea restrictiva que ha venido aplicando la Audiencia Nacional en esta materia. Concretamente la Audiencia Nacional basó la estimación en la improcedencia de comprobar las deducciones pendientes de compensar procedentes de ejercicios prescritos. La Audiencia Nacional aplicó la doctrina que había sentado en relación a la compensación de bases imponible negativas procedentes de ejercicios prescritos, en la que restringe el alcance de las facultades de comprobación la Administración a la verificación de los datos atendiendo a lo declarado y a la correspondiente justificación documental, sin que ello implique la capacidad de modificar los consignados en las autoliquidaciones de ejercicios prescritos (AN 24-5-12, Rec 249/09; 18-7-13, Rec 288/10). De acuerdo con dicha doctrina, la Administración tributaria sólo podría corregir **errores de cálculo o contables**, pero no una errónea calificación de los hechos o una indebida aplicación de la norma jurídica.

El dispar sentido en los fallos de los tribunales en los últimos tiempos sobre la posibilidad de comprobación y regularización de los datos relativos a operaciones realizadas en ejercicios impositivos prescritos y que proyectan sus efectos en el futuro sobre ejercicios no prescritos, ha dado lugar a la polémica y a la consiguiente litigiosidad. Dada la incidencia de esta cuestión en los procedimientos de comprobación e investigación, resultaba precisa una regulación más detallada que la actualmente existente.

### C. Regulación tras reforma

- 45** El análisis de las operaciones y negocios realizados en ejercicios prescritos cuando los efectos fiscales de dichas operaciones se proyectan en otros periodos no prescritos, hay que efectuarlo desde una doble perspectiva. Una más específica regulada en la LIS, centrada en el Impuesto sobre Sociedades y otra más amplia, contemplada en la Ley General Tributaria, que trata esta cuestión referida a los tributos en general y no sólo al Impuesto sobre Sociedades

#### 1. Ley del Impuesto sobre Sociedades

- 48** En la vigente LIS (L 27/2014), el legislador trata de resolver la controversia existente, sobre la posibilidad de que la Administración tributaria pudiera comprobar y, en su caso, regularizar bases imponible negativas originadas en un periodo impositivo



respecto del cuál hubiera prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, estableciendo la facultad para comprobar este tipo de operaciones (LIS art.120) y, además, regulando específicamente la comprobación de base impositivas negativas procedentes de periodos impositivos prescritos (LIS art.26). La extensión del **plazo de compensación o deducción** de determinados créditos fiscales más allá del **plazo de prescripción** se acompaña de la limitación del plazo de que dispone la Administración para **comprobar la procedencia** de la compensación o deducción (10 años). Dicha comprobación supone, por ejemplo, la posibilidad de rectificación de las autoliquidaciones de los obligados tributarios cuando en la comprobación sobre si procede o no la misma la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar, eso sí con el límite de los 10 años.

**Base impositivas negativas y determinadas deducciones** (LIS art.26.5) La LIS, introduce un nuevo **plazo de prescripción** de 10 años del derecho de la Administración a comprobar e investigar.

50

En relación con las **bases impositivas negativas**, distingue dos momentos temporales distintos:

- Durante los 10 años siguientes al periodo impositivo en que se acreditó la base imponible negativa por primera vez, la Administración está facultada para comprobar e investigar la referida base imponible negativa, y ello aunque haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar el periodo en que dicha base imponible negativa se generó. El plazo empieza a contar desde el día siguiente al de finalización del plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a la compensación
- Transcurrido el referido plazo de 10 años, la norma regula las pruebas que debe aportar el contribuyente para poder ejercitar válidamente su derecho a la compensación. Tales pruebas son: autoliquidación o en su caso liquidación y la contabilidad, exigiéndose expresamente que los libros de contabilidad hayan sido depositados en el Registro Mercantil dentro del plazo de los 10 años.

De lo expuesto resulta que la facultad de la Administración tributaria para comprobar e investigar las bases impositivas negativas declaradas por el obligado tributario se sujeta a un plazo de prescripción de 10 años a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo establecido para la presentación de la correspondiente autoliquidación.

Este mismo esquema de limitación temporal de 10 años del derecho de la Administración tributaria para comprobar, se traslada a las siguientes **deducciones**:

52

- Deducciones para evitar la doble imposición internacional (LIS art.31.7)
- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios (LIS art.32.8).
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (LIS art.39.6).

La Ley de modificación parcial de la LGT incorpora la mención a que el plazo de los 10 años se refiere al derecho de la Administración **para iniciar la comprobación e investigación** de las bases impositivas negativas pendientes de compensación (LIS art.26.5), frente a la redacción originaria que únicamente hacía mención al derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases impositivas negativas pendientes de compensación. Con esta modificación en la redacción, se refuerza que la Administración tributaria para ejercitar este derecho debe realizar actuaciones y, en cuanto a la referencia a la comprobación e investigación delimita que este derecho únicamente puede ejercitarse en el seno de un procedimiento de Inspección cuyo objeto es, precisamente, la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias (LGT art.145.1). Respecto a este último punto, la anterior redacción se refería a comprobar o investigar y que hubiera permitido ejercitar este derecho a través de otros procedimientos de aplicación de los tributos como, por ejemplo, el de comprobación limitada.

**Precisiones** 1) El plazo de 10 años para comprobar e investigar las bases impositivas negativas declaradas por el obligado tributario en la medida que proyectan sus efectos sobre ejercicios no prescritos, únicamente se aplica a efectos de dicha **comprobación de la compensación** pero no supone que se pueda regularizar un período impositivo que esté prescrito.

2) La anterior redacción de la LIS art.23.5 hacía mención a que el sujeto pasivo, a efectos de acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, debía exhibir, entre otra documentación los **oportunos soportes documentales**, mención ésta que no está en la nueva redacción de la LIS art.26.5.

## 55 Operaciones realizadas en períodos prescritos que producen efectos en períodos no prescritos (LIS art.120.2)

Con carácter más general, se regula expresamente la posibilidad de la Administración tributaria para comprobar y regularizar operaciones realizadas en períodos prescritos que producen efectos en períodos no prescritos. En este sentido establece que la Administración tributaria podrá regularizar los importes correspondientes a las partidas integradas en la base imponible en los períodos impositivos objeto de comprobación (períodos no prescritos), aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.

A diferencia de las bases impositivas negativas aquí, en la medida que incidan en la **regularización de ejercicios no prescritos**, no se establece una limitación temporal de las operaciones a comprobar. La Administración tributaria tendrá la facultad de investigación de los hechos, actos, elementos actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

## 2. Ley General Tributaria

### 60 En consonancia con la reforma de la LIS (nº 48 s.), en la Ley de modificación parcial de la LGT también se contempla la cuestión relativa al derecho a comprobar e investigar, si bien de forma más amplia, al no estar limitado únicamente al Impuesto sobre Sociedades, extendiéndolo a los **tributos** en general.

La reforma sobre esta materia aborda varias cuestiones. En primer lugar, con la finalidad de acabar con los problemas interpretativos que a la vista de los pronunciamientos de los tribunales se han planteado en esta materia, se explicita en la norma el distingo conceptual entre el derecho a comprobar e investigar y el derecho a liquidar.

La regulación del **derecho a comprobar e investigar**, está contemplado en el nuevo art.66 bis LGT, que viene a sustituir al anterior art.106.5 LGT, que se suprime. Tras una mención general a que la prescripción del derecho a liquidar no afecta al derecho de la Administración a comprobar e investigar, se establecen una serie de particularidades respecto de la comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación. En este sentido se establece una **limitación temporal** para el inicio de la comprobación de cuyo objeto formen parte bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, en consonancia con lo establecido en la LIS art.26.5.

Además, con carácter más general, se regula expresamente la posibilidad para la Administración tributaria de llevar a cabo la comprobación e investigación relativas a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados en períodos prescritos que producen efectos en períodos no prescritos (nº 75).

### 62 Comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación (LGT art.66 bis)

Se establece, con carácter general, que la prescripción del derecho a liquidar no afecta al derecho de la Administración a comprobar e investigar (nº 75), con las salvedades relativas a la comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación (nº 64).

### Comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación (LGT art.66 bis)

64

Para la comprobación de la procedencia de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, se establece un **plazo de prescripción** de 10 años del derecho de la Administración para iniciar dicha comprobación. El plazo empieza a contar desde el día siguiente al de finalización del plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o período impositivo en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones.

Junto a la limitación temporal de los 10 años, se establece la obligación para el obligado tributario 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 señaladas. Dicha **obligación de conservación** se completa con la obligación de **justificación de la procedencia** de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos pero respecto de los que todavía pervive el derecho a la comprobación (LGT art.70.3).

Una vez transcurridos los 10 años, en los períodos siguientes, en la medida que tengan incidencia a efectos de la comprobación e investigación de ejercicios no prescritos, para el obligado tributario se mantiene la obligación de aportar la autoliquidación y la contabilidad, pero no la obligación de justificación de la procedencia de los datos. Por ello transcurrido dicho plazo, la Administración únicamente podrá efectuar **comprobaciones de tipo aritmético**.

**Incidencia en el procedimiento inspector** (LGT art.66 bis.2) Como **regla general**, en los procedimientos de inspección de alcance general (LGT art.148), 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, por el transcurso de los 10 años (nº 64).

66

Como **regla especial**, en el caso de que en un procedimiento inspector no se vayan a comprobar los 10 ejercicios o períodos, en el objeto del procedimiento se deberá indicar los ejercicios o períodos 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.

**Ejemplo** Un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio X0 declara una base imponible negativa (BIN). Durante los ejercicios siguientes no se compensa la citada BIN y a su vez se van generando nuevas cantidades incluyendo su saldo en todas las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades. Respecto del ejercicio X0 la prescripción para el cómputo de los 10 años empieza a contar desde el 26 de julio de X1. El 1 de junio del X11 se inician actuaciones inspectoras respecto de los ejercicios que no ha prescrito el derecho a liquidar (ejercicios X6 a X9). En un procedimiento de alcance general el procedimiento inspector incluirá la comprobación de las BIN consignadas en los ejercicios X0 a X9 sin que haga falta una mención expresa en este sentido. Si se quiere excluir de la comprobación algún período, relativo a las BIN, en la comunicación de inicio del procedimiento inspector, se debe mencionar expresamente los que se van a comprobar. Así por ejemplo que la comprobación de las BIN se referirá a los ejercicios X0 a X7.

Además se despeja cualquier duda que se pudiera plantear sobre los ejercicios que pueden ser objeto de **regularización**. En este sentido se establece que 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 hubiera producido la prescripción por transcurso de 10 años, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y períodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

68

**Ejemplo** Un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio X0 declara una base imponible negativa (BIN) de 10.000. Durante los ejercicios siguientes no se compensa la citada BIN incluyendo su saldo en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades siguientes hasta el ejercicio X5 en el que se aplica. Respecto del ejercicio X0

la prescripción para el cómputo de los 10 años empieza a contar desde el 26 de julio de X1. El 1 de junio del X11 se inician actuaciones inspectoras respecto de los ejercicios que no ha prescrito el derecho a liquidar (ejercicios X6 a X9). Dicha comprobación incluye la de las BIN del ejercicio X0 y siguientes. Si la Inspección considera que la BIN se ha generado en el ejercicio X0, y que se ha ido trasladando a los ejercicios siguientes, no es correcta y debe ser eliminada. La inspección no podría practicar esta regularización dado que el de 1 junio de X11, ya estaría prescrito el derecho de la Administración para liquidar el ejercicio X5.

**Precisiones** En la LGT art.66 bis.1 se hace referencia al inicio de un procedimiento de comprobación de las bases impositivas negativas (BIN). Ello podría generar la duda sobre si ello conlleva la necesidad de iniciar un procedimiento específico para tal fin, separado del procedimiento de comprobación destinado a la regularización. De lo previsto en la LGT art.66 bis.2, al establecer que en el **alcance general de un procedimiento inspector** se entiende incluida la comprobación de las BIN, queda claro que dicha comprobación se realiza en el seno del procedimiento inspector destinado a la regularización de la situación tributaria del obligado.

## 75 **Comprobación e investigación relativas a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados en periodos prescritos que producen efectos en periodos no prescritos** (LGT art.115)

En la LGT se contempla la facultad de la Administración tributaria para comprobar e investigar los hechos con trascendencia tributaria que pueden proyectar sus efectos económicos hacia el futuro. Si bien la Administración no puede liquidar la deuda tributaria de un ejercicio que ha ganado la prescripción, si puede comprobar y liquidar los elementos que determinan la integración de las bases y cuotas del ejercicio inspeccionado, no prescrito, aunque provengan de declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos. La prescripción recae únicamente sobre el **derecho a liquidar**, pero no sobre la facultad de investigar y comprobar los hechos con trascendencia tributaria que pueden proyectar sus efectos económicos hacia el futuro. Si un dato tiene relevancia para la liquidación de una deuda tributaria no prescrita, la Administración tributaria puede solicitarlo y el obligado tributario tiene la obligación de facilitarlo aunque provenga de ejercicios prescritos.

La comprobación no es un derecho o una acción sujeto a prescripción, ya que por sí misma no origina derecho ni acción. La **veracidad de los hechos** no se consolida por el transcurso de tiempo. Así los ejercicios prescritos lo son en cuanto a la posibilidad de que de ellos dimanen obligaciones, pero su comprobación será siempre posible a efecto de su trascendencia en otros ámbitos, por cuanto se trata de derechos o acciones diferentes.

En este sentido, con carácter más general que el previsto en la LGT art.66 bis.2 (nº 68), se prevé que la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria con **origen en ejercicios prescritos**, en la medida que los mismos tengan efectos fiscales en ejercicios en los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a liquidar (LGT art.115.1). Se hace expresa mención al supuesto especial de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación (ver nº 62 s.).

## 78 **Extensión de efectos de la calificación realizada por la Administración Tributaria** (LGT art.115.2)

La Administración tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación puede calificar una operación con independencia de la que con carácter previo le haya dado el obligado tributario. No obstante, la calificación realizada por la Administración en dicho procedimiento extiende sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto del mismo. Así en la LGT, por una parte, se establece que la Administración no está vinculada por la calificación que el obligado tributario haya dado a una operación a efectos de su declaración tributaria contemplando la posibilidad de que la Administración pueda aplicar lo dispuesto en la propia LGT en relación con la calificación (LGT art.13), conflicto en la aplicación de la

norma tributaria (LGT art.15), y la simulación (LGT art.16). Por otra parte, se contempla la vinculación de la Administración con sus propios actos.

La denominada **doctrina de los actos propios** supone que cuando se reconoce algún derecho a favor de otro mediante una actuación voluntaria luego no se puede destruir o desconocer esta circunstancia en actos posteriores

No toda actividad genera la **transcendencia jurídica y vinculante** que pueda acogerse a esta regla. Así, se requiere que esa conducta haya tenido relevancia jurídica encaminada a crear, modificar o extinguir algún derecho y que, por su carácter trascendente o por constituir convención, cause estado, definiendo de forma inalterable la situación jurídica de su autor. No cabría entender una declaración de voluntad más allá de lo que en ella o en su intención se demuestra. Además, se requiere una manifestación en términos concluyentes, inequívocos, claros y nítidos que sean reveladores de la actitud del sujeto frente a una determinada situación. En cualquier caso, debe tratarse de situaciones idénticas en los que no hayan cambiado las circunstancias y la normativa aplicable sea la misma.

La regulación en la LGT de esta cuestión persigue clarificar e intentar reducir la conflictividad, ocasionada por el hecho de que numerosas operaciones realizadas por las empresas tienen una duración de muchos años (por ejemplo, la amortización por la depreciación de un inmueble puede durar durante muchas décadas) o que son operaciones que se reiteran con la misma forma a lo largo de periodos de tiempo continuados (por ejemplo la deducción de gastos financieros derivados de un préstamo de larga duración).

**Aplicación de la doctrina de los actos propios** Se analizan a continuación diversos casos en que pueden plantearse la aplicación de la doctrina de los actos propios a raíz de actuaciones de la Administración tributaria:

**1)** Actuación de la Administración tributaria cuando, por medio de una liquidación anterior, ha **regularizado una misma operación en otro sentido** al que ahora pretende.

Este supuesto está contemplado en la LGT art.115.2, y supone que en caso de que la Administración haya regularizado una determinada operación en un determinado sentido, posteriormente no puede desconocer sus propios actos para regularizar en sentido contrario.

La LGT hace una mención general a la aplicación de la doctrina de los actos propios lo que puede dar lugar a alguna duda sobre el alcance de la misma. Así se plantea si la doctrina de los actos propios en el caso aquí analizado debe aplicarse en todo caso o cabría excepcionarla, cuando se haya producido un **cambio en las circunstancias** del caso, una modificación en la **legislación** aplicable o un cambio en la **jurisprudencia** sobre dicha materia explicando de modo claro y convincente las razones por las que se apartó de él. Considérese el caso, por ejemplo, en el que la Inspección comprueba el conjunto de las amortizaciones de una empresa considerándolas correctas y en una actuación posterior se constata que uno de los bienes amortizados aplicaba un tipo de amortización superior al establecido o que estaba amortizando también el valor del suelo. En estas circunstancias y debidamente motivado ¿la Inspección debería mantener el criterio equivocado e ilegal o tendría que aplicar la amortización correcta en los nuevos ejercicios comprobados? La LGT no se pronuncia sobre el particular.

**Precisiones** El TS ha afirmado que la doctrina de los actos propios no rige en ámbitos extraños al poder de disposición de las partes, ciñendo su eficacia a los casos en los que cabe que creen, modifiquen o extingan derechos, definiendo una específica situación jurídica (TS 12-3-02, Rec 5398/94; 9-3-09, Rec 8169/04; 25-5-11, Rec 5261/07).

**2)** Actuación de la Administración cuando se consignaron **operaciones similares en un ejercicio anterior** no comprobado en el que ha prescrito el derecho de la Administración a regularizar.

En el ámbito tributario resulta frecuente que un hecho, acto, negocio u operación tenga incidencia en varios periodos. Por ejemplo, la amortización por la depreciación de un bien del inmovilizado, las dotaciones a las provisiones, las operaciones conti-

nuadas o de tracto sucesivo, etc. En estos casos, cuando el obligado tributario auto-liquida el impuesto correspondiente de una determinada forma en el momento inicial, suele aplicar el mismo criterio en los ejercicios posteriores. Una vez que el ejercicio inicial o varios de ellos ganen la prescripción se plantea si la Administración tributaria puede regularizar los ejercicios no prescritos o debe atenerse al criterio que eligió el obligado tributario y que ha devenido firme respecto de los ejercicios prescritos.

La prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, puesto que tratándose de normas imperativas ello contravendría el principio de legalidad que debe presidir la actuación administrativa. Una cosa es que no se puedan revisar los ejercicios prescritos y otra distinta que la Administración tenga que pasar por decisiones de terceros que por afectar a ejercicios prescritos no pueden ser revisadas pero siguen produciendo efectos, integrantes del hecho imponible, sobre ejercicios no prescritos. No tiene sustento en la doctrina de los actos propios que la prescripción tenga efectos en la interpretación que la Administración debe dar a las operaciones correspondientes a ejercicios distintos no prescritos.

**84** El obligado tributario está obligado a conservar y aportar la **información procedente de ejercicios prescritos** que incide en los ejercicios no prescritos.

La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantiene durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente (LGT art.70.3). Además en LGT art.115 se hace expresa mención a la posibilidad de efectuar esa comprobación por la Administración.

No solo es que se pueda solicitar esa información, sino que también –y lógicamente– se pueden regularizar los ejercicios no prescritos.

### 3. **Ámbito temporal**

**88** La regulación de la comprobación por la Administración de operaciones realizadas en períodos prescritos que producen efectos en períodos no prescritos (LGT art.66 bis, 70.2 y 115.1 y 2) resultará de **aplicación** en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a 12-10-2015 (entrada en vigor de la L 34/2015) siempre que en dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación (acta de inspección).

Este régimen transitorio es coherente con el contemplado en la LIS en relación con la comprobación de bases imponibles negativas y determinados créditos fiscales (LIS disp.adic.10ª).