

DUDAS EN LOS PRIMEROS COMPASES DE LA REFORMA DE LA LGT

Teresa González Martínez

Doctora en Derecho Tributario. Universidad de Salamanca

Abogado en EY Abogados

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Diego MARTÍN-ABRIL CALVO, doña Pilar ÁLVAREZ BARBEITO, don Vicente DURÁN RODRÍGUEZ, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA y doña Gloria MARÍN BENÍTEZ.

EXTRACTO

El objeto del presente trabajo de investigación es exponer las dudas interpretativas que han surgido en los primeros compases de la reforma de la Ley General Tributaria en relación con el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de bases impositivas negativas acreditadas en periodos impositivos afectados por el instituto de la prescripción.

La Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria ha querido zanjar la polémica surgida en torno a este tema. Sin embargo, como veremos, no parece que se haya dado una respuesta totalmente precisa y contundente al respecto, pues a nuestro juicio, la última reforma de la Ley General Tributaria plantea en este concreto tema problemas interpretativos, dogmáticos y dudas de constitucionalidad que se abordan en este trabajo.

En este sentido, y en primer lugar, abordaremos la actual regulación normativa de la función comprobadora de la Administración en relación con las bases impositivas negativas que han sido objeto de compensación en un ejercicio objeto de inspección y que tienen su origen en un ejercicio ya prescrito a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras. Posteriormente analizaremos si la acción comprobadora de la Administración puede accionarse solo cuando el obligado tributario aplica las bases impositivas negativas en años posteriores minorando la obligación de esos periodos impositivos, o también puede ejercitar su acción en relación con los periodos impositivos en que el obligado tributario únicamente «arrastra» esas bases sin lesión ni perjuicio del crédito tributario del ejercicio objeto de comprobación. Finalmente, de aceptarse esta última hipótesis valoraremos la posible inconstitucionalidad del apartado segundo de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015.

Palabras claves: bases impositivas negativas, potestad de comprobación, prescripción y retroactividad.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015 / Fecha de revisión: 25-05-2016

DOUBTS IN THE FIRST BEATS IN RELATION TO THE REFORMED GENERAL TAXATION ACT

Teresa González Martínez

ABSTRACT

The object of this study is to describe the first interpretative doubts that have arisen in relation to the reformed General Taxation Act, in relation to the scope of the Administration's verification powers with respect to carryforwards registered in lapsed tax periods.

The Act partly amending the General Taxation Act intends to settle the disputes arising in this regard. However, as will be seen, it fails to give a totally precise and unequivocal response as, in our opinion, the latest reform of the General Taxation Act specifically raises interpretative and dogmatic issues, and constitutionality doubts, which will be examined below.

First of all, we will discuss the current regulations governing the Administration's verification duties, in relation to the carryforwards set off in an audited financial year, arising from a financial year already lapsed at the commencement date of inspection proceedings. We will subsequently analyse where the Administration may bring action for verification only when the taxpayer applies the carryforwards of subsequent years, reducing the debt accrued in these tax periods, or whether it may also bring action for tax periods in which the taxpayer only «drags along» these carryforwards without detriment to the tax credit in the audited financial year. Finally, if this latter hypothesis is upheld, we will examine the potential unconstitutionality of section two of the single transitional provision of Act 34/2015.

Keywords: carryforwards, verification powers, statute of limitations and retroactivity.

Sumario

- I. Introducción
 - II. Regulación normativa de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación de bases imponibles negativas originadas en periodos prescritos
 - A) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades
 - B) Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT
 - III. Límites al ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración
 - IV. Necesaria interpretación conforme con la Constitución de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015
- Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los temas más apasionantes que nos ha ocupado a los tributaristas durante la última década ha sido tratar de elucidar cuál es el periodo temporal en el que la Administración tributaria puede comprobar los hechos, actos, negocios u operaciones realizados en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando sus efectos se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos.

La Administración tributaria, con anterioridad a la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley 34/2015), fundamentaba su capacidad de comprobar magnitudes tributarias, hechos, actos y actividades más allá del plazo de prescripción, principalmente en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que establece los derechos que, en el ámbito tributario son susceptibles de prescripción, entre los que, según la tesis administrativa, no se encuentra el derecho a efectuar comprobaciones o investigaciones por parte de la Administración tributaria. De esta manera se sostiene que el instituto de la prescripción afecta a la potestad de regularización de la deuda tributaria pero no así a la de comprobación. Dicha actuación ha sido confirmada por los órganos encargados de la revisión administrativa¹.

¹ Es criterio reiteradamente mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras, en las Resoluciones de 23 de marzo de 2010 (R. G. 6429/2008) y 6 de noviembre de 2014 (R. G. 4564/2013) en las que recoge y cita la doctrina mantenida en las Resoluciones de 13 de enero de 1999 [R. G. 2092/1995 y 1727/1996 (acumulados)], 13 de mayo de 1999 (R. G. 9018/1996), 9 de marzo de 2000 (R. G. 993/1997), 22 de diciembre de 2000 (R. G. 2694/1997), 19 de enero de 2001 (R. G. 3986/1997), 25 de abril de 2003 (R. G. 7331/200) y 13 de febrero de 2004 (R. G. 4799/2002), que la prescripción del derecho a liquidar, a recaudar y a sancionar, no conlleva «la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria. Es el caso, por ejemplo, de la Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2010 (R. G. 5554/2008), donde afirma en relación con la comprobación del porcentaje de prorrata de un periodo prescrito a los solos efectos de determinar el porcentaje de prorrata que debe aplicar la entidad en los ejercicios objeto de comprobación que «debe concluirse que prescribe el derecho de la Administración a liquidar deudas tributarias e imponer sanciones pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tengan efectos en periodos impositivos respecto de los cuales la facultad liquidadora y sancionadora de la Administración no haya prescrito, criterio mantenido por este tribunal en reiteradas resoluciones» (FJ 6.º).

Este es el criterio defendido tempranamente por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 19 de enero de 2012 (3726/2009) y 9 de octubre de 2012 (5003/2011); recientemente y de forma decisiva *vid.* las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 (4075/2013 y 4072/2013).

Frente a la tesis administrativa, un sector de la doctrina² y la Audiencia Nacional³ venían interpretando que no le es dable a la Administración inmiscuirse en la comprobación e investigación de ejercicios prescritos aun cuando de ellos se desprendieran efectos sobre los no prescritos. El transcurso del plazo legal solo permite a la Inspección, en determinados casos, una comprobación formal de los datos consignados por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio. La postura de la Audiencia Nacional aparece perfectamente condensada en la Sentencia de 24 de mayo de 2012 (249/2009); para la Audiencia Nacional, entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior, no prescrito, pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como afirmar que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la «firmeza» de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada, sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 70.3 de la LGT, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción.

Sin embargo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2013 (rec. núm. 4319/2011), 14 de noviembre de 2013 (4303/2011), 9 de diciembre de 2013 (2883/2012), 5 de febrero de 2015 (4075/2013), 19 de febrero de 2015 (3180/2013), 26 de febrero de 2015 (4072/2013), 23 de marzo de 2015 (682/2014) y 26 de octubre de 2015 (1867/2013), entre otras, rompieron con el criterio mantenido hasta la fecha por los tribunales menores.

En efecto, el Tribunal Supremo en las Sentencias de 6 de noviembre de 2013, 14 de noviembre de 2013, 9 de diciembre de 2013 y 19 de febrero de 2015 afirma que la Inspección puede comprobar las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, y cuenta para ello con plenas facultades comprobadoras, idénticas a las que tenía en su momento respecto de periodos impositivos prescritos, 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 o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación⁴.

² DURÁN SINDREU-BUXADÉ, A.: «Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en la obra colectiva dirigida por RUBIO GUERRERO, J. J.: *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2003, pág. 516. SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La prescripción de las obligaciones tributarias», en *Monografías AEDAF*, núm. 2, mayo 2007, págs. 53-58; y CORONAS GUINART, J. M. y MAS RAUCHWERK, M.: «La prescripción tributaria», en la obra colectiva dirigida por MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a don Pedro Luis Serrera Contreras, IEF, Madrid, 2004, pág. 427.

³ A modo de ejemplo, las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2011 (289/2008), 24 de mayo de 2012 (249/2009), 3 de mayo de 2013 (295/2010), 18 de julio de 2013 (288/2010), 26 de septiembre de 2013 (360/2010), 14 de noviembre de 2013 (368/2010), 21 de noviembre de 2013 (85/2011) y 3 de febrero de 2015 (451/2011). En sentido contrario, Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de enero de 2014 (127/2011), 6 de febrero de 2014 (11/2011) y del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2014 (2171/2012).

⁴ En concreto, en los supuestos enjuiciados en las tres primeras sentencias, se analiza a quién corresponde acreditar la veracidad de las bases imponibles negativas provenientes de ejercicios prescritos. En primer lugar, el Tribunal Supremo determina la legislación aplicable *ratione temporis*. En la primera de las sentencias la legislación aplicable es la Ley 43/1995,

Por su parte, en las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015 y 23 de marzo de 2015 el Alto Tribunal se aparta radicalmente de su anterior criterio, recaído en el asunto Hewlett-Packard siete meses antes –Sentencia de 4 de julio de 2014⁵–, y considera ahora procedente la declaración de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en periodos prescritos. Su argumentación es escueta: la comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción y ello por tratarse de una potestad de la Administración desgajada de la potestad para liquidar, regulada en un precepto propio (art. 115 de la LGT) y respecto del cual la ley nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo, resucitando una vieja polémica que parecía superada hasta fechas recientes.

La citada jurisprudencia se consolidó por rango legal al introducirse como una de las modificaciones en la Ley 34/2015⁶.

en concreto, el artículo 23.5 en su redacción introducida por la Ley 40/1998 que dispone: «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 impositivas negativas cuya compensación pretendan cualquiera que sea el ejercicio en que se originaren».

En la segunda y tercera de las sentencias citadas la ley aplicable es el artículo 23.5 en su redacción introducida por la Ley 24/2001 que reza: «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». El Tribunal Supremo hace esta precisión normativa para expresamente soslayar la jurisprudencia de esa misma Sala recaída en relación con el antiguo artículo 23.5 de la Ley 43/1995 que consagraba la imposibilidad de modificar las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos, al resultar incompatible dicha doctrina con el artículo 23.5 tras su modificación por la Ley 40/1998. Al examinar el referido precepto, el Tribunal Supremo interpreta que el precepto aplicable impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia –en el sentido de corrección a derecho– y cuantía de las bases impositivas negativas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos. La carga queda cumplida entonces por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de ese momento surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual se le reconocen facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, que en absoluto afectan a la intangibilidad del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquel otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación. Y es que, a juicio del tribunal, no tendría sentido el citado artículo, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases impositivas negativas 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.

No se puede dejar de observar que en los casos enjuiciados, el Tribunal Supremo estima los recursos del obligado tributario, al considerar que cumplió la carga de aportación documental que le incumbía sin que la Inspección desarrollara la carga que le correspondía para demostrar la improcedencia o incorrección de las bases negativas.

En cambio, en la Sentencia de 19 de febrero de 2015 (3180/2013) el precepto aplicable era el artículo 106.4 de la LGT respecto del que el Tribunal Supremo reconoce ya expresamente que autoriza la comprobación administrativa plena o material de bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos.

⁵ Rec. núm. 581/2013.

⁶ Para J. MARTÍN QUERALT, con el Anteproyecto de Ley General Tributaria se dan significativos pasos hacia el vaciamiento del actual marco de la prescripción: «Así, el derecho a compensar o deducir créditos fiscales más allá del

En este sentido, el artículo 66 bis que añade la Ley 34/2015 dispone que «la prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley». Justifica la exposición de motivos la introducción de esta medida para aclarar los problemas interpretativos que esta materia venía suscitando, de tal manera que se explicita en el texto legal que el derecho⁷ (*sic*) de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones no está sometido a prescripción⁸.

El precepto se remite al artículo 115 de la LGT, también modificado por la Ley 34/2015, que dispone que la Administración podrá ejercer sus potestades de comprobación e investigación aun en relación con periodos y conceptos tributarios prescritos siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con derechos de la Hacienda Pública no prescritos. Añade el artículo 115, en su apartado segundo, que asimismo la Administración puede ejercer la facultad

plazo de prescripción se ve acompañado ahora de la facultad de la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, con las mismas potestades que ejerce en relación con ejercicios no prescritos» («A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 274, septiembre-octubre 2014, Editorial CISS).

Asimismo, el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su pág. 8 afirma que las modificaciones que se proponen en la LGT «reconfiguran el instituto de la prescripción» y no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el «prelegislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir a toda costa que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración tributaria, bien incrementando las causas interruptivas». Más contundente todavía, si cabe, se muestra el voto particular concurrente que formula la vocal María Concepción Sáez Rodríguez al citado Informe cuando en su pág. 3 afirma que «es evidente que esta reforma choca con todo el entramado doctrinal, jurídico y jurisprudencial sobre la materia, como si prescindiendo del arte arquitectónico se decidiera actuar contra la estructura de un edificio, afectando no solo al mismo sino también a los colindantes. De ello nada bueno se puede esperar. Se producirán fisuras, que serán bien aprovechadas por quienes no estén en disposición de contribuir al mantenimiento de las arcas públicas».

⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.ª ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid, 1993, pág. 304, señala que es «obvio que por la naturaleza estrictamente legal de la deuda tributaria, la Administración no tiene un derecho a determinarla, sino una potestad para hacerlo».

La Administración no dispone de una acción para exigir la liquidación de la deuda tributaria, ni para recaudarla, ni una acción para sancionar sino que dispone de potestades administrativas a través de las cuales se hace efectivo el principio de autotutela, y que tienen, como afirma FALCÓN Y TELLA, carácter fiduciario, esto es, están al servicio de los intereses generales (FALCÓN Y TELLA, R.: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 30).

⁸ Dispone, en concreto, la exposición de motivos de la Ley 34/2015 lo siguiente: «La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que solo tendrá las limitaciones recogidas en la ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo. Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiere producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido».

de calificación de hechos, actos o negocios con independencia de la previa calificación otorgada por el obligado tributario y del ejercicio o periodo en el que aquellos se produjeron, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT.

Tal y como afirma el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la LGT, resulta ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad, pues carece de «parangón en nuestro ordenamiento jurídico»⁹, más allá la referida a delitos de lesa humanidad y del supuesto de imprescriptibilidad introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, considerando como ganancias de patrimonio no justificadas la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos situados en el extranjero respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT¹⁰.

En efecto, esta modificación compromete gravemente el principio de seguridad jurídica¹¹, principio constitucional que a tenor de la exposición de motivos de la Ley 34/2015 justifica en buena parte la reforma de la LGT. Este principio exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadoras de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica por lo que la posibilidad de comprobación e investigación eterna o indefinida en relación con ejercicios prescritos origina un no saber a qué atenerse que es el paradigma de la inseguridad jurídica¹².

Asimismo, no puede dejar de observarse que esta declaración de imprescriptibilidad ha de interpretarse en el contexto de la reforma paralela que el momento de gestarse el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT se seguía en relación con la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁹ Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, pág. 9.

¹⁰ En relación con el deber de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero véase H. LÓPEZ LÓPEZ, «Nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y consecuencias de su incumplimiento en la imposición sobre la renta: un estudio a la luz del derecho de la Unión Europea y la Constitución», *RCyT. CEF*, núm. 368, noviembre 2013, págs. 5-48. Para este autor el distinto tratamiento que dispensa el legislador a las ganancias patrimoniales no justificadas cuando derivan de bienes y derechos situados en el extranjero, respecto del previsto para las ganancias patrimoniales no justificadas derivadas de los bienes y derechos que se sitúan en territorio español unido a la enorme restricción de la prueba en contrario, hacen dudar seriamente de la compatibilidad de esta medida con el derecho comunitario y la propia Constitución española.

¹¹ El Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, en su pág. 4 advierte de la necesidad de que se incremente la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada.

¹² En este sentido, CABALLERO SÁNCHEZ, R.: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 74, cuando señala que «en el campo del derecho público es evidente que la Administración, por exigencia del principio de eficacia, para ser operativa, tiene que pasar página en el desempeño de sus funciones. No plegarse a esta exigencia y pretender que la Administración no pueda olvidarse de los hechos que se van distanciando en el tiempo, lejos de una aspiración de justicia, significa firmar un seguro de ineficacia».

Así, en el Anteproyecto de reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se preveía la no limitación temporal de la compensación de bases imponibles negativas, lo que hacía aconsejable la ampliación del plazo de prescripción de cuatro años. Finalmente en el texto aprobado en el Congreso de los Diputados se restringe el derecho de la Administración a revisar las bases imponibles negativas, respecto a lo que se preveía en el anteproyecto; ahora, esta revisión deberá realizarse en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del impuesto en la que se generaron esas bases imponibles negativas. A partir de ese momento, el contribuyente únicamente deberá acreditar su existencia (en el sentido de origen o procedencia, no de corrección a derecho), exhibiendo las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se generaron y la información contable.

Sin embargo, la citada modificación no ha tenido su corolario en la Ley de modificación parcial de la LGT, careciendo de toda lógica jurídica declarar la imprescriptibilidad como regla general y limitarla en relación con las bases imponibles negativas que, sin embargo, carecen de plazo para su efectiva compensación.

Asimismo, la redacción del artículo 115 de la LGT altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas, el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de su derecho realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno¹³.

A fortiori, al permitir la ley que las facultades de comprobación puedan soslayar el plazo de prescripción, se consagra una desigualdad de trato no justificable, ya que la Administración puede adentrarse en la comprobación de lo extinto, aun con la sola pretensión de proyectarlo en los ejercicios no prescritos, mientras que el obligado tributario no está habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos. La prescripción, antes y ahora, provoca en lo tributario la preclusión de facultades del obligado tributario y de la Administración respecto a la obligación de que se trate como consecuencia de la extinción de la obligación. Admitir que no pudiendo el obligado volver sobre dicho periodo –con independencia del posible resultado favorable o desfavorable– pueda hacerlo la Administración, introduce un desequilibrio en sus respectivas posiciones que no encuentra respaldo ni justificación en la normativa tributaria, traduciéndose en un privilegio para esta que hasta podría ser perjudicial para los intereses generales, en la medida en que podría relajar su imperativo constitucional de actuar con eficacia en defensa de tales intereses.

La actual interpretación judicial y administrativa unida a la redacción actual de la materia contenida en la Ley de modificación parcial de la LGT que consagra la posibilidad de mantener abiertas a revisión a perpetuidad no solo la comprobación de valores y magnitudes fiscales sino

¹³ La anterior afirmación fue confirmada por el Tribunal Supremo, con fecha 4 de julio de 2014, en el recurso de casación número 581/2013 interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013, rec. núm. 440/2009.

también la motivación de las operaciones y su acomodo al espíritu de la ley, desde el punto de vista fiscal, durante todos los años en que la misma produjera efectos, genera una indeseable inseguridad jurídica, aleja notablemente el sistema impositivo de los ideales de justicia y, en última instancia, le impide cumplir las funciones que de dicho sistema reclama el Estado Social.

Con las reformas llevadas a cabo en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la LGT nos alejamos peligrosamente incluso de los plazos que rigen para la prescripción del derecho privado¹⁴, por lo que no huelga recordar que la razón de la fijación de un plazo más reducido en el derecho tributario que el previsto en el Código Civil, reside en la especial configuración del acreedor tributario que, en absoluto, es equiparable al acreedor privado; aquel es un acreedor privilegiado en razón de las garantías de que dispone para hacer efectivos los créditos, sin olvidar el rearme en las potestades de la Administración pública (de normación, de verificación, de interpretación, de información, etc.) y el aumento de los deberes formales de los obligados tributarios.

Lo desalentador es que quien pone en funcionamiento el sistema de ideas e instituciones tributarias es la propia Administración encargada de la aplicación de los tributos; por lo que difícilmente escapa a dos tentaciones, tal y como recordaba GARCÍA AÑOEROS¹⁵: aumentar las garantías de su eficacia gestora con la mayor comodidad posible, y cubrirse de los efectos de su ineficacia por el camino debilitador de la seguridad jurídica.

II. REGULACIÓN NORMATIVA DE LA FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE COMPROBAR LA PROCEDENCIA DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS ORIGINADAS EN PERIODOS PRESCRITOS

En primer lugar, vamos a dedicar esta sección a analizar la actual regulación normativa de la función comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas que han sido objeto de compensación en un ejercicio objeto de Inspección y que tienen su origen en un ejercicio ya prescrito a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras.

Para ello a continuación se analiza la regulación sobre la materia contenida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la LGT.

¹⁴ Con fecha 6 de octubre de 2015 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 42/2015, de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. Entre otras cosas, a través de su disposición final primera, esta ley modifica el artículo 1964 del Código Civil (por primera vez desde su aprobación) para reducir a cinco años el plazo de prescripción para el ejercicio de acciones personales que no tuvieran previsto un plazo especial –frente al plazo de 15 años anterior a esta modificación–.

¹⁵ GARCÍA AÑOEROS, J.: Prólogo a la obra de Falcón y Tella: *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 15.

A) LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, por la que se regula el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), ha modificado sustancialmente el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas. Se permite la compensación de pérdidas sin horizonte temporal con el límite del 70% de la base imponible previa a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros. La extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios va acompañada de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, de conformidad, con la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En este sentido dispone el artículo 26.5 de la LIS en su redacción actual que: «El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación 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.

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»¹⁶.

En este sentido, entre las modificaciones que introduce la ley, se contempla la potestad de la Administración de comprobar las bases compensadas o pendientes de compensación durante un plazo de 10 años. Dicho plazo deberá contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el

¹⁶ La disposición final sexta de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT modificó la redacción original del artículo 26.5 de la Ley 27/2014. A través de la misma se introduce una aclaración, según la Memoria del Análisis del impacto normativo que acompaña a la ley, relativa al plazo para realizar la comprobación de las bases imponibles negativas y deducciones en el Impuesto sobre Sociedades, señalando que en el plazo de 10 años se deberá iniciar la comprobación en cuestión. En nuestra opinión, la ratio del cambio estriba en que el nuevo plazo de prescripción del derecho para iniciar el procedimiento de comprobación del artículo 66 bis no es susceptible de interrupción, lo que suscita la duda de si realmente es un plazo de prescripción o de caducidad. En nuestra opinión el plazo de 10 años constituye un plazo de caducidad por eso en la reforma se configura como un plazo máximo para iniciar (que no para finalizar) las actuaciones de comprobación o investigación.

Asimismo, la citada disposición final sexta introduce una modificación adicional en el párrafo segundo del artículo 26.5, de tal manera que únicamente exige la acreditación del depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil, cuando según la redacción originaria del precepto otorgada por la Ley 27/2014 se exigía la acreditación del depósito de la contabilidad. La norma mercantil –art. 28 del Código de Comercio– exige la llevanza de los siguientes libros de contabilidad: i) Libro de Inventarios y Cuentas Anuales y ii) Libro Diario. Por tanto, la modificación es más correcta técnicamente, ya que mercantilmente únicamente es exigible el depósito de las cuentas anuales, no del Libro de Inventarios y del Libro Diario, respecto de los cuales solo se exige su legalización.

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. De este modo se habilita a la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales generados en ejercicios prescritos, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos.

En definitiva, según la nueva redacción, la Administración puede oponerse a la compensación de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos no solo por razones formales, como la falta de concordancia de las pérdidas declaradas en ejercicios prescritos con las que se pretenden compensar, sino por motivos materiales que afectan a la corrección de dichas bases, es decir, a su conformidad con las normas que regulan su cómputo, si bien recae sobre ella la carga de la prueba correspondiente.

La consecuencia que se deduce de ello es que la Administración podrá efectuar las comprobaciones necesarias para verificar la corrección jurídica de las bases impositivas negativas acreditadas en ejercicios prescritos, pero no podrá alterar la deuda tributaria correspondiente a dicho ejercicio. Tal y como se señala en el preámbulo de la LIS dicha circunstancia habría de posibilitar, no ya solo garantizar el derecho del obligado tributario a beneficiarse de esos créditos, sino además el correcto ejercicio de otros derechos como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración debiera verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar¹⁷.

¹⁷ Sin embargo, no habiéndose solicitado la rectificación de la autoliquidación dentro del plazo de prescripción (art. 126.2 RGGI), no parece aventurado afirmar que tal posibilidad será denegada por la Administración. Lo cierto es que si bien no es posible ya la rectificación de la autoliquidación por afectar a un ejercicio «prescrito», el obligado tributario sí podrá en el curso de un procedimiento de comprobación instar la regularización íntegra de su situación tributaria, pues la comprobación que realiza la Administración de la situación tributaria de los sujetos pasivos debe hacerse con objetividad y procurando la determinación de la verdadera situación patrimonial del sujeto comprobado; es decir, no solo corrigiendo aquellos defectos en que ha incurrido el sujeto pasivo que benefician a la Hacienda Pública (y que, en consecuencia, suponen una mayor recaudación para la misma), sino también subsanando aquellos otros que le puedan perjudicar, pero que en estricta aplicación de la normativa vigente, procede hacerlo en beneficio del sujeto pasivo. La actuación inspectora tiene como finalidad regularizar la situación tributaria global del sujeto pasivo, y como consecuencia de ello, la Inspección debe aplicar las partidas negativas a las que tuviera derecho el mismo, aunque este no las hubiere consignado debidamente. Y ello porque el mandato constitucional exige que la Inspección sirva con objetividad los intereses generales y actúe de acuerdo con los principios constitucionales de eficacia y sometimiento pleno a la ley y al derecho. La Administración tributaria ha de servir a la aplicación de la legalidad tributaria a través del principio inquisitivo y de la verdad material. Por esta razón, no solo se habrán de tener en cuenta las circunstancias desfavorables a los contribuyentes, sino también las favorables, como ha sido puesto de relieve en ocasiones por la doctrina administrativa y la jurisprudencia. Así en algunos casos se ha entendido como debida la aplicación de beneficios fiscales por la Administración en el ejercicio de sus actuaciones comprobadoras, incluso a pesar de no haberse aplicado los mismos en la declaración del impuesto. Es el caso de la Resolución del TEAC de 21 de febrero de 1996 (R. G. 1387/1993), que deduce del artículo 2 del RGI de 1986 que «una de las funciones primordiales de la Inspección de los Tributos en relación con los sujetos pasivos de los distintos impuestos es la "regularización" de la situación tributaria de los mismos, determinando las deudas tributarias que correspondan

A partir del décimo año se abre un periodo absoluto e indefinido durante el cual el obligado tributario deberá estar en condiciones de exhibir la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, pero la Administración no podrá comprobar la corrección jurídica de esas bases imponibles acreditadas.

Asimismo, la disposición adicional décima de la LIS establece que el artículo 26.5 será de aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la fecha de en-

mediante la correcta aplicación de las normas, incluidas, lógicamente, las que establecen beneficios fiscales. Ello supone –añade– que si durante el proceso de comprobación se pone de manifiesto que el sujeto pasivo, en el ejercicio inspeccionado, podía disfrutar de un determinado beneficio fiscal que no aplicó en el momento de efectuar la correspondiente declaración impositiva, por desconocimiento o por cualquier otra razón, la Inspección, una vez que verifique que concurren todos los requisitos necesarios para disfrutar de aquel beneficio, deberá tenerlo en cuenta a la hora de concretar la correspondiente deuda tributaria, ya que, de no hacerlo así, la regularización tributaria no sería completa». Se trataba de una deducción que la sociedad no aplicó en su autoliquidación, la cual tampoco se impugnó por dicha sociedad porque «acertadamente consideró –en palabras del tribunal– que ello ya no era necesario, habida cuenta de que estaba en curso la comprobación inspectora cuyo resultado final tenía que ser necesariamente la completa regularización tributaria de los ejercicios inspeccionados que, lógicamente, conllevaba la aplicación del beneficio controvertido, lo cual, como se ha puesto de manifiesto, no tuvo lugar. En consecuencia, procede estimar la cuestión planteada y ordenar a la Oficina Gestora la práctica de nueva liquidación en la que se tenga en cuenta, una vez verificado que se cumplen todos los requisitos necesarios para ello, la deducción [...]». También pueden mencionarse en la misma línea y las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2010 (1454/2005), 3 de abril de 2008 (3914/2002), 22 de enero de 2014 (rec. núm. 5699/2011), 23 de enero de 2014 (rec. núm. 5668/2011), 10 de abril de 2014 (rec. núm. 2887/2012), 11 de abril de 2014 (rec. núm. 2877/2012) y 5 de junio de 2014 (rec. núm. 947/2012). En estas dos últimas sentencias el Tribunal Supremo afirma que la actuación de la Administración tributaria no puede limitarse a la inadmisión de la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas por el contribuyente, debiendo proceder de acuerdo con el principio de regularización íntegra. Posteriormente la Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015 (R. G. 3545/2011) ha recogido este mismo criterio del Tribunal Supremo. En concreto, afirma que «la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que el obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingreso de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto». En sentido similar la Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2014 (R. G. 2078/2011) pero con peculiaridades relacionadas con el IVA en las importaciones. Por el contrario, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de septiembre de 1995 (2046/1992) no admite la aplicación en la regularización inspectora de una deducción no aplicada en la autoliquidación, cuya revisión tampoco se solicitó en el plazo entonces previsto para ello. Recientemente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de octubre de 2014 (278/2011) ha negado la posibilidad de rectificar en el curso de una Inspección la deducción por reinversión consignada en una declaración de un ejercicio prescrito en la que el obligado tributario consignó por un error contable una cantidad a reinvertir superior a la que correspondía. En concreto, la Audiencia Nacional rechaza tal pretensión alegando que «el importe de la exención por reinversión y la cantidad a reinvertir para gozar de la exención del artículo 127 de la LIS consignado por la entidad en su declaración del impuesto del ejercicio 1996/1997, devino firme y al tratarse de un ejercicio prescrito no puede ser modificado, sin que se pueda rectificar el referido error al haber dejado la actora transcurrir el periodo de cuatro años de la prescripción desde el momento de su declaración».

trada en vigor de dicha ley (1 de enero de 2015), siempre y cuando no se hubiera notificado a esa fecha la propuesta de regularización.

Resulta oportuno destacar que el preámbulo de la LIS cuando alude a esta modificación dice: «En efecto, 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». Nótese que se hace referencia a una limitación de las potestades de la Administración, como si con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS la Administración no dispusiera de plazo para comprobar los ejercicios prescritos, postura que abanderaban tanto la Agencia Estatal de Administración Tributaria como la doctrina del TEAC, y que posteriormente ha sido respaldada por el Tribunal Supremo.

Efectivamente esta es la tesis que finalmente el Tribunal Supremo ha confirmado en sus, ya citadas, Sentencias de 5 de febrero de 2015 (4075/2013)¹⁸, 19 de febrero de 2015 (3180/2013),

¹⁸ No se puede dejar de subrayar la irregularidad en la técnica casacional padecida en el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado y convalidada por el Alto Tribunal. Tras descartar tres de los cuatro motivos de casación planteados por el representante de la Administración, el Alto Tribunal confiere trascendencia únicamente a uno (art. 66 LGT) de los seis preceptos invocados por el abogado del Estado como infringidos por la sentencia de instancia. El artículo 66 de la LGT establece los plazos de prescripción de la potestad para liquidar, recaudar y del derecho a solicitar y a obtener la devolución de ingresos indebidos. Sin embargo, consideramos que la estimación del recurso de casación no se basa en tal precepto sino en el artículo 115 de la LGT, que según el fallo del Alto Tribunal no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación.

A este propósito conviene recordar que el recurso de casación es un recurso extraordinario, tanto desde la perspectiva de la limitación de las sentencias contra las que cabe su interposición, como respecto del carácter tasado de los motivos que cabe alegar y el ámbito restringido de las potestades jurisdiccionales de revisión; se trata de un recurso eminentemente formal, como instrumento procesal encaminado a la corrección de las infracciones jurídicas, sustantivas y procesales, en que puedan incurrir las resoluciones de instancia; esta naturaleza conduce a entender que no es un recurso, como el de apelación, que permita reproducir el debate y examinarlo de nuevo en todos sus aspectos fácticos y jurídicos, sino un recurso que solo indirectamente, a través del control de la aplicación del derecho que haya realizado el tribunal *a quo*, resuelve el caso concreto controvertido. Ese carácter extraordinario supone, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, la exigencia de que se efectúe una crítica de la sentencia o resolución objeto del recurso, mediante la precisión de las infracciones que se hayan cometido, con indicación concreta de la norma en que se base el recurrente, sin que sea posible para entender que se cometen las infracciones que se denuncia, la simple remisión a los escritos de alegaciones o reproducción de las formuladas en la instancia, en cuanto que lo que se impugna es la sentencia y no los actos o disposiciones sobre los que aquella se pronunció y que fueron por ella confirmados o anulados, de la misma manera que no puede plantearse como si de unas alegaciones apelatorias o una nueva instancia se tratara. En contraste con las exigencias que se derivan de la precitada doctrina jurisprudencial, el escrito de interposición formulado por el abogado del Estado en el recurso de casación que dio lugar a la sentencia que comentamos no invoca la infracción del artículo 115 de la LGT, contradiciendo así las exigencias del aducido carácter extraordinario del recurso de casación e impidiendo la función de depuración de la interpretación del ordenamiento jurídico que el Tribunal Supremo tiene conferida; sin que, por otra parte, sea labor de ese tribunal suplir la actividad que corresponde al representante de la Administración y completar o complementar el recurso de casación. Por lo anterior, creemos que el recurso debió ser desestimado.

26 de febrero de 2015 (4072/2013) y 23 de marzo de 2015 (682/2014), en las que se afirma, en síntesis, que la función administrativa de comprobación es imprescriptible.

Desde esta tesis, el artículo 26.5 de la LIS restringe las potestades de la Administración tributaria para ejercer sus funciones de comprobación e inspección, pues con la entrada en vigor de la citada ley ya «solo» disponen de 10 años para comprobar la procedencia de la compensación o la deducción originada, cuando antes dichas facultades podían ser ejercidas sin limitación temporal, tesis defendida hasta nuestros días por el TEAC y respaldada de forma reciente por el Tribunal Supremo¹⁹. Por lo que desde estas tesis, la reforma de la LIS es más garantista, al limitar a 10 años la función comprobadora de la Administración, cuando el Tribunal Supremo ha defendido una Administración con potestad para comprobar sin límite temporal.

Por tanto, de acuerdo con la redacción del artículo 26 de la LIS existe un triple plazo a los efectos de la comprobación de las bases impositivas negativas:

- El plazo de prescripción general (4 años) de la potestad de la Administración para comprobar y liquidar la obligación tributaria del ejercicio en el que la base imponible negativa se genera.
- El plazo de 10 años para comprobar o investigar las bases impositivas negativas, conservando la Administración plenas facultades para comprobar los 6 años que superan el plazo general de prescripción. Hemos de precisar que este plazo únicamente se aplica a efectos de su compensación en un ejercicio no prescrito, no permitiendo en ningún caso la regularización del periodo impositivo ya prescrito.
- A partir del décimo año se abre un periodo absoluto e indefinido durante el cual el contribuyente debe acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito en el Registro Mercantil. De manera tal que a partir del 1 de enero de 2015 se limita la prueba que ha de ser acreditada por el obligado tributario en el curso del procedimiento de comprobación a la carga de la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad depositada en el Registro Mercantil; ya no será necesaria la presentación de los soportes documentales, tal y como exigía el derogado artículo 25.5 del TRLIS, lo cual facilita de forma muy relevante el debate probatorio.

¹⁹ Sin embargo, en nuestra opinión, tal y como defendimos en «El ataque a la prescripción en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria», en *ECJ Leading Cases*, ISSN: 2386-5385, año III, vol. 2.º, *post* núm. 646, de 1 de diciembre de 2014, este artículo concede a la Administración una potestad de la que antes carecía. De ahí que defendamos que es una norma limitativa de derechos, pues hace «renacer» ejercicios que antes de la entrada en vigor de esta ley se encontraban prescritos. En el mismo sentido, «La potestad comprobadora de la Administración en relación con las bases impositivas negativas acreditadas en periodos impositivos prescritos a la luz de la Ley 27/2014: problemas de derecho transitorio», *Quincena Fiscal*, núm. 12/2015.

Asimismo, consideramos que la norma que estamos analizando, artículo 26.5 de la LIS, lleva consigo una regla interpretativa de la situación anterior, deduciéndose *a contrario sensu* que con anterioridad a la vigencia de la LIS, la Administración tributaria, contrariamente a lo afirmado por el Tribunal Supremo, no podía realizar una comprobación material de las bases imponibles negativas declaradas más allá del plazo de prescripción de 4 años, sino que únicamente podía exigir al obligado tributario la acreditación de su derecho. *De facto*, el párrafo segundo del artículo 26.5 es un calco semántico del antiguo artículo 106.5 de la LGT, y precisamente aquel deshabilita a la Administración a comprobar e investigar las bases imponibles pendientes de compensación más allá del plazo de 10 años, por lo que idéntica conclusión ha de ser extraída del entonces vigente artículo 106.5 de la LGT.

B) LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT

Por otro lado, el 22 de septiembre de 2015, se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 34/2015 que modifica parcialmente la LGT. En este sentido, la Ley 34/2015 incorpora una nueva redacción del artículo 66 bis y dispone ahora en su apartado primero: «La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente». El apartado segundo reza: «El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación resultan procedentes y de su cuantía, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones»²⁰.

La facultad de comprobación plena de los ejercicios prescritos a que se hace referencia en la ley no se limita a los supuestos de comprobación de bases imponibles negativas o créditos fiscales acreditados en ejercicios prescritos, sino que tiene una voluntad omnímoda²¹.

²⁰ En primer lugar, es técnicamente incorrecto la referencia al derecho a comprobar e investigar, y ello porque la comprobación y la investigación son potestades o funciones administrativas, tal y como dispone el artículo 115 de la LGT, no derechos. Y en segundo lugar, resulta poco riguroso afirmar que dichas potestades son imprescriptibles. Ello porque la falta de ejercicio de esas facultades –integrantes de la potestad liquidatoria– conlleva la consumación de la prescripción, no de las facultades en sí mismas, sino de la obligación tributaria que no ha sido comprobada dentro del plazo de prescripción.

²¹ Para 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», en *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 20, 2014, pág. 88, la modificación incorporada por la Ley 34/2015 no supone ninguna novedad, ya que para este autor

En este sentido, el artículo 66 bis que añade la Ley 34/2015 se remite, como hemos visto, al artículo 115 de la LGT, también modificado, que dispone en su apartado primero que la Administración podrá ejercer sus potestades de comprobación e investigación aun en relación con periodos y conceptos tributarios prescritos siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con derechos de la Hacienda Pública no prescritos. Añade el artículo 115, en su apartado segundo, que asimismo la Administración puede ejercer la facultad de calificación de hechos, actos o negocios con independencia de la previa calificación otorgada por el obligado tributario y del ejercicio o periodo en el que aquellos se produjeron.

Esta modificación se complementa, además, con la que se refiere a los medios de prueba. Se suprime el artículo 106.5 de la LGT y se precisa en el artículo 66 bis.3 que, en todo caso, deberán aportarse las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las cantidades pendientes de compensación o deducción, y la contabilidad, lo cual no supone ninguna novedad relevante a excepción de su ubicación. Se modifica el apartado 3 del artículo 70 para determinar su expresa aplicabilidad a los supuestos de comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación.

La obligación de presentar la contabilidad ya no es solo exigida en la Ley 27/2014 para efectuar la compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensar en el Impuesto sobre Sociedades o para aplicar deducciones para evitar la doble imposición internacional y para incentivar la realización de determinadas actividades, sino también para la generalidad de los créditos fiscales, tal y como establecía el artículo 106.5 de la LGT de 2003 –derogado por la Ley 34/2015–.

En todo caso, permanece inmodificable la autoliquidación prescrita que determinó el crédito fiscal, sin que se pueda sancionar por omisión de ingreso, devolución indebida o acreditación improcedente de bases negativas o deducciones.

Por último, 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 Administra-

la facultad de comprobar e investigar las cantidades pendientes de compensación o deducción, aunque provengan de ejercicios prescritos, ya está claramente reflejada en la LGT en sus artículos 70 y 106.5 y reconocida por la jurisprudencia más reciente. Para este autor la única «novedad del anteproyecto radica en que ahora pretende consagrarse la imprescriptibilidad de las potestades de comprobación e investigación, lo que resulta "poco riguroso desde un punto de vista conceptual", como advierte el informe del Consejo General del Poder Judicial. Y ello porque, si bien la norma habla del "derecho" a comprobar e investigar, es claro que no estamos ante derechos, sino ante potestades o funciones administrativas, como resulta claramente del artículo 144 de la LGT (*sic*). Y las potestades administrativas, dado su origen legal y sobre todo su carácter genérico, no son susceptibles de prescripción sino únicamente de caducidad respecto a un supuesto concreto. La potestad sancionadora, por ejemplo, caduca si no se inicia el procedimiento en el plazo señalado en el artículo 209.2 de la LGT. Pero si no existe un límite temporal para el ejercicio de la potestad, carece de sentido decir que la misma es "imprescriptible", porque por su propia naturaleza la falta de ejercicio de una potestad no puede implicar la prescripción de la misma».

ción 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».

En nuestra opinión, el resultado de la reforma se sitúa en las antípodas de los principios que preconiza en la exposición de motivos, pues las modificaciones introducidas en la LGT suponen en la práctica que la prescripción de las magnitudes fiscales originadas por operaciones en un ejercicio determinado dependerán de la naturaleza de los bienes afectados, y así el valor de adquisición de un inmueble, amortizable durante 50 años, podrá ser comprobado junto a la liquidación de cada uno de esos 50 años; el valor de adquisición de un solar que no se amortiza se podrá comprobar en el momento de su venta, aunque hayan transcurrido 100 años, y así sucesivamente; y si se desea invocar el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma de cualquier operación mercantil que produzca cualquier efecto final al cabo de décadas, tampoco habrá para ello plazo alguno y se podrá sostener, décadas después de la realización de la operación, que la misma se realizó en fraude de ley y que puede ser ignorada en cuanto a sus consecuencias fiscales.

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 de prescripción en el ámbito de la comprobación e investigación puede quedar extramuros de ese mandato constitucional²² y, desde luego, supone un déficit de seguridad jurídica difícilmente justificable.

III. LÍMITES AL EJERCICIO DE LA POTESTAD COMPROBADORA DE LA ADMINISTRACIÓN

Una vez revisada la normativa controvertida, y descendiendo al terreno de la práctica, la Inspección, en los procedimientos que se están tramitando en la actualidad, en los que está haciendo uso de la potestad conferida por el artículo 66 bis de la LGT, está solicitando la documentación relativa a las operaciones, hechos o negocios que dieron lugar a las bases imponibles negativas que figuran consignadas en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios objeto de comprobación, con independencia de que las citadas bases hayan sido o no aplicadas en los citados ejercicios.

Varios argumentos parecen oponerse a esta última posibilidad, derivados de la propia configuración legal de la función de comprobación.

²² GOROSPE OVIEDO, J. I.: «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», *RCT*. CEF, núm. 379, 2014, pág. 165.

En primer lugar, la comprobación se define por la propia LGT con un ámbito y una finalidad específicos, estableciendo el artículo 115 que «La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás **circunstancias determinantes de la obligación tributaria** para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubieran 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**».

Ergo, si dicha comprobación no resulta necesaria a los efectos de determinar la deuda tributaria del ejercicio objeto de comprobación, por no haber sido aplicadas bases imponibles negativas, no es posible su ejercicio.

Esto es, es necesario que las actuaciones de comprobación e investigación estén encaminadas bien a determinar la deuda tributaria o bien a exigir su pago; pero lo que carece de sentido es comprobar o investigar partidas negativas o positivas que no tienen ninguna trascendencia a los efectos de determinar la deuda tributaria de los ejercicios objeto de comprobación.

En otras palabras, la actuación inspectora no puede desbordar los límites al ejercicio de las potestades administrativas delimitadas en el artículo 115 de la LGT, por lo que no es posible comprobar los ejercicios en que se acreditaron bases imponibles negativas que, si bien han sido consignadas en la declaración, no han tenido ningún impacto en la determinación de la deuda tributaria de los ejercicios objeto de inspección.

Por tanto, la Administración tributaria no puede solicitar documentación referida a bases imponibles negativas acreditadas en ejercicios ya prescritos, cuando durante los años objeto de comprobación no se compensaron bases imponibles negativas procedentes de dichos ejercicios al no resultar precisa en relación con el derecho a liquidar la deuda tributaria de los ejercicios objeto de comprobación, pues no existen en estos ejercicios efectos fiscales derivados de aquellos ejercicios en lo que a bases imponibles se refiere, que puedan ser comprobados.

Entender lo contrario sugiere un carácter desorbitado de la potestad comprobadora, desconectado de la potestad liquidadora a la que sirve. Esta función de comprobación constituye un poder-deber que solo podrá ejercitarse en la medida en que sea necesaria para la liquidación del tributo. Por tanto, el derecho a comprobar una base imponible negativa acreditada en un ejercicio prescrito debe vincularse al ejercicio en que efectivamente dicha base imponible ha sido compensada, de manera tal que solo será admisible la comprobación de una base imponible negativa acreditada en un ejercicio prescrito, a los efectos de verificar su correcta compensación en el ejercicio objeto de comprobación.

De la misma manera, la seguridad jurídica veda un ejercicio ilimitado y exorbitante de la comprobación, la cual no puede exceder del ámbito propio del procedimiento de inspección en que se desenvuelve, tal y como claramente se establece, entre otros, en el artículo 148 de la LGT, al establecer que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación²³. A tal efecto, juega un papel fundamental la comunicación del alcance de la inspección y la motivación en relación con la comprobación e investigación que pretenda llevar a cabo. Del mismo modo, cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. Dichas previsiones no constituyen un requisito de forma sino también de fondo. La determinación del alcance de las actuaciones constituye un requisito esencial de validez cuyo incumplimiento viciaría todo el procedimiento.

En este sentido, el principio de seguridad jurídica en su aspecto objetivo se proyecta sobre la regla de certeza (STC 71/1982, de 30 de noviembre) cuya inmediata aplicación conlleva la prohibición de cualquier habilitación genérica que configure potestades administrativas con un alto grado de indefinición²⁴. Así pues certeza e interdicción de la arbitrariedad constituyen manifestaciones del principio de seguridad jurídica que marcarían un límite por arriba y otro por debajo en el curso de la actividad administrativa de comprobación²⁵; aspecto en que juega

²³ La Administración actúa en el ámbito de la aplicación de los tributos ejercitando la potestad liquidadora y la potestad recaudadora, entendidas ambas en sentido lato. Es decir, comprensivas de todos los poderes o facultades incluidas las comprobadoras. En este sentido, SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M.: «La prescripción de las obligaciones tributarias», en *Monografías AEDAF*, núm. 2, mayo 2007, págs. 53-55, que entiende que la prescripción del derecho a liquidar afecta también al derecho a comprobar e investigar los hechos relevantes para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; para este autor, la actividad de comprobación, se inserta en un concreto y específico procedimiento de liquidación y fuera de él carece de sentido. En la misma línea, SÁNCHEZ SERRANO: *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1976, pág. 109; ALONSO ARCE, I.: «La prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18, 2005, págs. 63-68; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *La prescripción en derecho tributario*, Bosch, Barcelona, 1998, pág. 38; y, MONTESINOS OLTRA, S.: *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 273.

En contra, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», en *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2000, págs. 14-15, que defiende la posibilidad de que la Administración tributaria lleve a cabo actuaciones de comprobación en orden a determinar la posible existencia de indicios de delito fiscal y el consiguiente traslado de las actuaciones a la autoridad judicial, transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años del derecho a liquidar, pero antes del transcurso de los cinco años de la prescripción penal, «pues lo único que ha realizado la Administración son actividades de comprobación, sin plazo de prescripción alguno».

En el mismo sentido en cuanto a la imprescriptibilidad del derecho a comprobar se alza CORRAL GUERRERO, L.: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid, 1982, pág. 556.

²⁴ JUAN LOZANO, A. M.: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 48.

²⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCCEL, E.: *Derecho Tributario*, tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 2003, págs. 41-46, ofrecen una cumplida extensión de la idea de certeza y la interdicción de arbitrariedad como manifestaciones del principio de seguridad jurídica.

un papel determinante la identificación del ámbito y periodos de dichas actuaciones en la comunicación de inicio de actuaciones. El Tribunal Constitucional ha declarado la necesidad de certeza normativa en el ejercicio de las potestades administrativas. Así en la STC 195/1994, de 28 de junio, ha declarado: «las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que [...] debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza» (FJ 3.º).

Tal y como hemos visto, el artículo 115 refiere su objeto a los hechos y circunstancias «determinantes de la obligación tributaria», así como su finalidad a verificar el adecuado cumplimiento de las normas aplicables «al efecto», es decir, a dicha determinación. La comprobación, pues, se define por la LGT por referencia y circunscrita a una concreta obligación tributaria. Siendo, por tanto, cuestionable que puedan comprobarse bases imponibles negativas de un periodo impositivo conformadoras de una obligación tributaria distinta de la que se está comprobando, no cumpliendo tampoco esa comprobación con su finalidad, pues, por el mismo motivo, la eventual verificación de un incorrecto cumplimiento de la normativa no tendría ningún efecto para la determinación de la obligación tributaria del ejercicio comprobado.

En definitiva, toda la aplicación del tributo, comprobación incluida, se articula sobre una obligación definida por el periodo impositivo conformado por unas reglas de imputación temporal, que son no solo un mero marco temporal, sino elemento constitutivo del presupuesto de hecho y de la obligación derivada del mismo.

IV. NECESARIA INTERPRETACIÓN CONFORME CON LA CONSTITUCIÓN DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA DE LA LEY 34/2015

Dispone el apartado segundo de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015: «Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación».

Se esté o no de acuerdo con el planteamiento defendido en el apartado precedente, lo que desde luego debiera resultar pacífico es que la interpretación que está manteniendo la Inspección cuestionando las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos al tiempo de inicio del procedimiento de inspección, con independencia de que hayan sido o no aplicadas en los ejercicios objeto de comprobación, no puede tener carácter retroactivo, por lo que procede que la disposición transitoria única de la Ley 34/2015 sea interpretada conforme a las exigencias derivadas de la Constitución y de la doctrina emanada de su máximo intérprete, so pena de cercenar

gravemente el principio de seguridad jurídica al alterar ejercicios prescritos más allá de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la doctrina del propio TEAC²⁶.

Una interpretación de los artículos 66 bis y 115 respetuosa con la doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo exige, respecto de los procedimientos de inspección ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, que únicamente se puedan comprobar bases imponibles negativas acreditadas en ejercicios prescritos cuando han sido aplicadas en los ejercicios objeto de comprobación, al resultar precisa para el ejercicio de la potestad para liquidar la deuda tributaria de los ejercicios comprobados; no permitiendo, por el contrario, desconectar la función comprobadora de la potestad liquidadora; y menos aún dotar a esta última interpretación de efectos retroactivos de grado máximo.

En efecto, la retroactividad prevista en la disposición transitoria única de la Ley 34/2015 no puede en ningún caso desbordar el alcance de la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo en el propio año 2015²⁷, conforme a la cual se pueden comprobar ejercicios prescritos en la medida en que resulte necesario para regularizar los ejercicios no prescritos objeto del procedimiento de inspección.

El artículo 10.2 de la LGT establece que salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos devengados a partir de su entrada en vigor²⁸.

²⁶ En este sentido es especialmente clara la Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2011 (R. G. 281/2002) donde ese tribunal afirma que, en materia de prescripción, debe diferenciarse entre las facultades de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos y el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación: «el artículo 64 de la Ley 230/1963 establece la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por el transcurso de cuatro años. Si bien normalmente las actuaciones inspectoras de comprobación tienen como fin practicar una liquidación cuando la Administración encuentre motivos para ello, puede ocurrir que en el momento en que lleva a cabo dichas actuaciones haya prescrito ya su derecho a liquidar. En este caso, la facultad de comprobación continúa a pesar del transcurso del plazo de cuatro años, si bien la Administración no podrá exigir la deuda tributaria que pudiera resultar de esa comprobación en relación con los periodos prescritos. Es decir, lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar deudas tributarias pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios **que tengan efectos en periodos impositivos respecto de los cuales el derecho de la Administración a liquidar no haya prescrito**».

Este criterio ha sido mantenido invariablemente en el tiempo por el TEAC en numerosas resoluciones: entre otras, 22 de septiembre de 1999 (R. G. 8619/1995), 19 de noviembre de 1999 (R. G. 654/1996), 7 de abril de 2000 (R. G. 9242/1996), 22 de diciembre de 2000 (R. G. 2694/1997), 30 de marzo de 2006 (R. G. 1465/2004), 21 de diciembre de 2006 (R. G. 7369/2003), 20 de diciembre de 2007 (R. G. 2411/2006).

²⁷ Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 (4075/2013), 19 de febrero de 2015 (3180/2013), 26 de febrero de 2015 (4072/2013), 23 de marzo de 2015 (682/2014) y 26 de octubre de 2015 (1867/2013).

²⁸ Entre los estudios más relevantes de la materia podemos señalar el de GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Artículo 20», en *Comentarios a las Leyes Tributarias*, Tomo I, LGT, Edersa, Madrid, 1982.

Por tanto, la regla general aplicable a las normas tributarias es que, si no existe disposición en contrario, los efectos de estas se proyectan a situaciones nacidas con posterioridad a la entrada en vigor de la norma, sin perjuicio de que mediante disposiciones de derecho transitorio puedan establecerse supuestos de retroactividad de la norma, por cuanto el mandato de irretroactividad absoluta contenido en el artículo 9 de la Constitución española se refiere exclusivamente a las normas sancionadoras no favorables y restrictivas de derechos individuales²⁹.

Fuera de estos estrechos márgenes, la Constitución deja al legislador plena libertad para ordenar, siguiendo criterios de oportunidad, seguridad, equidad o conveniencia social, la eficacia que deben desplegar las nuevas leyes en relación con actos o situaciones jurídicas nacidas con anterioridad a su vigencia.

Por tanto, tal y como afirma el Tribunal Constitucional, «fuera de las materias respecto de las que el artículo 9.3 de la CE veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno, disponiendo este, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política» (STC 150/1990, FJ 8.º) pues la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal (SSTC 126/1987, 197/1992 y 173/1996, FJ 3.º).

Ahora bien, el Tribunal Constitucional también ha declarado que «afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el artículo 9.3 de la CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, FJ 9.º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional» (STC 173/1996, FJ 3.º) y cuya vulneración por una determinada norma tributaria requiere por un lado, la contemplación del grado de retroactividad y, por otro, el análisis de las circunstancias concurrentes en cada supuesto³⁰.

Como criterio orientador de este juicio casuístico resulta relevante, a tenor de la doctrina de este tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas, solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del

²⁹ Que las normas tributarias no son disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional. En este sentido STC 126/1987, de 16 de julio.

³⁰ En el mismo sentido se expresan las Sentencias del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio, FJ 11.º; 150/1990, FJ 8.º; 197/1992, FJ 4.º; 173/1996, FJ 3.º; 182/1997, FJ 11.º; 234/2001, de 13 de diciembre, FJ 10.º; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3.º, y 116/2009, FJ 3.º.

principio de seguridad jurídica³¹ (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11, 12 y 13; STC 197/1992, FJ 4.º, y STC 173/1996, FJ 3.º).

Por tanto, aunque el actual criterio administrativo –que defiende que tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 es posible ejercitar la facultad contenida en los arts. 66 bis y 115 de la LGT aun cuando las partidas negativas no hayan sido aplicadas en los ejercicios objeto de comprobación– sea posteriormente avalada por los tribunales, dicha interpretación no podrá ser aplicada en relación con procedimientos de inspección ya iniciados a la fecha de entrada en vigor de la ley, pues ello implicaría una interpretación no admisible constitucionalmente al afectar ablatoriamente al instituto jurídico de la prescripción, y consagrar una retroactividad auténtica o de grado máximo, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley, y ya consumadas. En tal caso, según la doctrina constitucional, solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer la retroactividad con sacrificio del principio de seguridad jurídica.

En suma, una interpretación de los artículos 66 bis y 115 de la LGT que permita a la Administración cuestionar en procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015 el derecho a consignar bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos aun cuando no proyecten ningún efecto sobre los ejercicios objeto del ámbito temporal del procedimiento –al no haber sido aplicadas en los ejercicios objeto de comprobación– supondría una retroactividad de grado máximo, que afecta a derechos ya consolidados con la legislación anterior y que, de acuerdo con los criterios sentados por el Tribunal Constitucional, no sería constitucionalmente admisible, al ampliar las potestades de comprobación de la Administración más allá de las reconocidas en la legislación anterior.

³¹ La utilización del principio de seguridad jurídica como canon de control de las normas tributarias retroactivas se ha incorporado a la doctrina constitucional española de la mano de la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht*, tal y como apunta, GARCÍA FRÍAS, M. A.: «La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales», en VV. AA.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, pág. 361.

Bibliografía

- ALONSO ARCE, I. [2005]: «La prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 18.
- BAS SORIA, J. [2014]: «Declaración de fraude de ley de una operación realizada en un ejercicio prescrito. Análisis de la RTEAC de 11 de septiembre de 2014, R. G. 5852/2011», *RCyT. CEF*, núm. 380.
- CABALLERO SÁNCHEZ, R. [1999]: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Madrid.
- CORONAS GUINART, J. M. y MAS RAUCHWERK, M. [2004]: «La prescripción tributaria», en la obra colectiva dirigida por MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). Homenaje a don Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid.
- CORRAL GUERRERO, L. [1982]: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, II, Edersa, Madrid.
- DURÁN SINDREU-BUXADÉ, A. [2003]: «Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en la obra colectiva dirigida por RUBIO GUERRERO, J. J.: *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid.
- 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*, Aranzadi, núm. 20.
- GARCÍA AÑOVAROS, J. [1992]: Prólogo a la obra de Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid.
- GARCÍA FRÍAS, M. A. [2010]: «La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales», en VV. AA.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Tomo I, Thomson Reuters-Aranzadi.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. [1982]: «Artículo 20», *Comentarios a las Leyes Tributarias*, tomo I, LGT, Edersa, Madrid.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE VALCÁRCEL, E. [2003]: *Derecho Tributario*, tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca.
- GONZÁLEZ MARTÍNEZ, T. [2014]: «El ataque a la prescripción en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria», *ECJ Leading Cases*, ISSN: 2386-5385, año III, vol. 2.º, *post* núm. 646, de 1 de diciembre.
- [2015]: «La potestad comprobadora de la Administración en relación con las bases imponibles negativas acreditadas en periodos impositivos prescritos a la luz de la Ley 27/2014: problemas de derecho transitorio», *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- GOROSPE OVIEDO, J. I. [2014]: «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», *RCT. CEF*, núm. 379.
- JUAN LOZANO, A. M. [1993]: *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, IEF-Marcial Pons, Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J. [2014]: «A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 274, septiembre-octubre, Editorial CISS.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J. [1998]: *La prescripción en derecho tributario*, Bosch, Barcelona.

MONTESINOS OLTRA, S. [2000]: *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. [2000]: «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 5.

SAINZ DE BUJANDA, F. [1993]: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.^a ed., Sección de Publicaciones. Facultad de Derecho. UCM, Madrid.

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. [2007]: «La prescripción de las obligaciones tributarias», *Monografías AE-DAF*, núm. 2, mayo.

SÁNCHEZ SERRANO, L. [1976]: *La declaración tributaria*, IEF, Madrid.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A. [1972]: «La teoría de la responsabilidad del Estado legislador», *Revista de Administración Pública*, núm. 68.