



Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2016 (Recurso de Casación núm. 459/2015) sobre la posibilidad de que la inspección discuta créditos fiscales generados en ejercicios declarados prescritos por resolución o sentencia firme

Miró Ayats i Vergés

Socio

miro.ayats@cuatrecasas.com

Alfonso del Castillo Bonet

Asociado Senior

alfonso.delcastillo@cuatrecasas.com

RESUMEN

El debate resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo, recurso de casación 459/2015 (en adelante la sentencia), gira en torno a la imposibilidad de que la Administración compruebe en ejercicios no prescritos magnitudes generadas y acreditadas en ejercicios que han sido declarados prescritos por sentencia firme.

La controversia relativa a las facultades de comprobación y regularización en ejercicios no prescritos de operaciones, bases, deducciones o cualesquiera magnitudes es antigua y surge a raíz de la modificación del artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) operada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (en adelante Ley 40/998), que introdujo un apartado quinto a dicho precepto que exigía para la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos que el contribuyente acreditase la «procedencia y cuantía» de las mismas.

Es precisamente la expresión «procedencia y cuantía» la que, como se analizará más adelante, dio lugar a la discusión jurídica objeto de la sentencia y que se tradujo en numerosos pronunciamientos judiciales de muy distinto signo, que abarcan desde el rechazo total a cualquier facultad de comprobación o regularización de magnitudes generadas en ejercicios prescritos —aunque fuera con ocasión de la comprobación de ejercicios no prescritos— a la permisividad absoluta. Conflicto que vive actualmente una nueva etapa tras la última modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, mediante la que se ha tratado de eliminar cualquier



restricción a las facultades de comprobación de la Inspección, en perjuicio de las garantías de los obligados tributarios.

En este contexto, la sentencia comentada fija un límite infranqueable para cualquier comprobación administrativa en ejercicios no prescritos de magnitudes o créditos fiscales procedentes de ejercicios prescritos: la cosa juzgada. El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de enero de 2015 (recurso 439/2012), declarando que no cabe discutir la amortización en el ejercicio 2006 del fondo de comercio generado en una operación realizada en un ejercicio que fue declarado prescrito (ejercicio 1996) por sentencia firme. El motivo es que la existencia de cosa juzgada supone la validez íntegra de la autoliquidación y la firmeza de todas las magnitudes consignadas en la misma, incluidas las que servían de base al fondo de comercio de fusión, que deben producir efectos en los ejercicios futuros.

1. HECHOS

1.1. Planteamiento y finalidades del recurso

La sentencia comentada resuelve el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de enero de 2015 (recurso 439/2012), que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo en el que se discutía una liquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) del ejercicio 2006. La regularización denegó la amortización del fondo de comercio de fusión aplicado en el ejercicio 2006 y cuyo origen eran dos operaciones realizadas en el año 1996 —ejercicio en que fueron declaradas, acogiéndose al régimen de neutralidad fiscal— porque la Inspección tampoco las consideró conforme a derecho en el ejercicio 1996.

El fondo de comercio de fusión fue objeto de regularización en una previa liquidación relativa al IS del ejercicio 1996. La Inspección consideró respecto de la primera operación de fusión que no se había acreditado la existencia de ningún fondo; y respecto de la segunda, que el cálculo del fondo de comercio afluído no había sido correcto. La liquidación del IS 1996 fue anulada por la Audiencia Nacional, mediante sentencia de 6 de mayo de 2010, por haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

La sentencia de la Audiencia Nacional, cuya casación resuelve la sentencia objeto de comentario, declaró improcedente cuestionar la corrección del fondo de comercio generado y acreditado en 1996, afirmando que ello supondría quebrar el régimen de neutralidad fiscal aplicado en aquél ejercicio a las operaciones de fusión y que devino inmodificable con motivo de la prescripción declarada.

Frente a dicho pronunciamiento el Abogado del Estado recurrió en casación, defendiendo que la referida sentencia de la Audiencia Nacional quebrantaba las facultades de comprobación de la



Inspección porque éstas no se encuentran limitadas por la prescripción de un ejercicio previo (1996), siempre que el ejercicio regularizado no se halle prescrito (2006).

1.2. Pretensiones de las partes

El Abogado del Estado pretende que el Tribunal Supremo case la sentencia impugnada y fije como criterio que la Administración pueda comprobar y modificar en ejercicios no prescritos cualesquiera magnitudes u operaciones procedentes y declaradas en ejercicios prescritos.

En apoyo de su tesis cita el representante de la Administración una determinada línea jurisprudencial del propio Tribunal Supremo que, en relación con la compensación de créditos fiscales procedentes de ejercicios prescritos, entendía que la Inspección se hallaba habilitada para comprobar la corrección en derecho de bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos para regularizar su compensación en ejercicios no prescritos. A tales efectos el Abogado del Estado cita las sentencias del Tribunal supremo de 19 de enero de 2012 (casación n.º 3726), 20 de septiembre de 2012 (casación 6330/2010), 14 de noviembre de 2013 (casación 4303/2011), 6 de noviembre de 2013 (casación 4319/2011) y 19 de diciembre de 2013 (casación 2883/2012).

A su vez, la parte recurrida pretende la desestimación del recurso del Abogado del Estado y la confirmación de la sentencia de instancia; por cuanto entiende que el criterio del representante de la Administración supone vulnerar el efecto vinculante de la cosa juzgada material que produjo la sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de mayo de 2010 al declarar la prescripción del ejercicio 1996, que comporta que las magnitudes declaradas en dicho ejercicio devengan inatacables.

2. RESOLUCIÓN JURÍDICA

2.1. Antecedentes históricos

Para comprender mejor la relevancia del pronunciamiento del Tribunal Supremo en la sentencia comentada conviene situar éste dentro de su debido contexto histórico-normativo, en atención a la evolución de la jurisprudencia que ha analizado si la Administración puede comprobar bases, deducciones u operaciones realizadas o generadas en ejercicios prescritos y que surten efectos en ejercicios no prescritos.

Tal como ya se ha anticipado, el debate surge a raíz de la entrada en vigor del apartado quinto del artículo 23 de la LIS, introducido por la Ley 40/1998, en fecha 1 de enero de 1999. Posteriormente, la cuestión experimentó un nuevo capítulo tras la entrada en vigor de la LGT de 2003 —el 1 de julio de 2004— y, más concretamente, de sus artículos 70.3 y 106.4 para finalmente, vivir un punto de inflexión tras la reforma de la LGT operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT.

Así pues, podemos identificar cuatro etapas en función de la normativa aplicable y la interpretación que de la misma se ha efectuado en cada momento por parte de la jurisprudencia de nuestros Tribunales: (i) Antes de la entrada en vigor el 1 de enero de 1999 de la Ley 40/1998, (ii) Tras la entrada en vigor de la Ley 40/1998 y antes de la entrada en vigor de la LGT el 1 de julio de 2004, (iii)



Tras la entrada en vigor de la LGT y antes de la reforma de la misma efectuada por la Ley 34/2015 el 12 de octubre de 2015 y, (iv) Tras la entrada en vigor de dicha reforma.

2.1.1. Situación anterior al 1 de enero de 1999

Inicialmente el plazo para aplicar las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades era de 5 años, coincidiendo con el antiguo plazo de prescripción de las obligaciones tributarias. Sin embargo, las sucesivas reformas legislativas, por un lado, redujeron el plazo de prescripción a cuatro años y, por otro, prolongaron los plazos para la aplicación de las bases imponibles negativas. Ello se tradujo en la proliferación del número de casos en que los contribuyentes compensaban en ejercicios no prescritos bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos.

Con anterioridad de la entrada en vigor del artículo 23.5 de la LIS, en su redacción dada por la Ley 40/1998 vigente desde el 1 de enero de 1999, no existía precepto alguno que regulase expresamente el supuesto de compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos; o que obligase al contribuyente a presentar determinada documentación en relación con las bases imponibles negativas u otras magnitudes procedentes de ejercicios prescritos.

Ante esta situación los Tribunales de Justicia consideraron que declarada la prescripción respecto de una declaración-liquidación o autoliquidación de un determinado ejercicio, ésta ganaba firmeza y, por ende, también los datos que en ella se declararon. De este modo, no cabía su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos (sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 —recurso de casación núm. 995/2005—, de 8 de julio de 2010 (RJ 2010, 6123) —recurso de casación núm. 4427/2005—, de 2 de febrero de 2012 (RJ 2012, 3738) —recurso núm. 441/2008—, 8 de marzo de 2012 o de 29 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4945) —recurso de casación para unificación de doctrina núm. 16/2009—).

2.1.2. Situación posterior al 1 de enero de 1999 y anterior al 1 de julio de 2004

En relación exclusivamente con la compensación de bases imponibles negativas, la Ley 40/1998 introdujo una importante modificación en la LIS al añadir un apartado quinto al art. 23, a cuyo tenor:

«5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.»

Sobre el significado de esa locución «procedencia y cuantía» y su proyección semántica ha gravitado una enconada discusión doctrinal, discusión a la que no fue ajena la jurisprudencia que ha conocido una cromática variedad de pronunciamientos.

Una primera opción, defendida por la Administración, consistía en que la potestad de comprobación era total, puesto que procedencia significa corrección con arreglo a derecho y, por lo tanto, permite revisar tanto los hechos como la aplicación de las normas jurídicas e, incluso, recalificar jurídicamente los negocios jurídicos que originan la base imponible negativa.



Por el contrario, la segunda interpretación propugnaba la limitación de la potestad de comprobación administrativa a una verificación formal de su constancia documental, puesto que procedencia se refiere a origen temporal, es decir, al hecho de que se consignara en el ejercicio de acreditación/procedencia.

En esta tesitura, la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia lejos de clarificar la cuestión y fijar un criterio claro y estable fue sumamente cambiante y, en ocasiones, contradictoria, existiendo multitud de pronunciamientos que acogieron uno y otro criterio.

No obstante, el artículo 26.5 de la LIS era aplicable única y exclusivamente a la compensación de bases imponibles negativas, sin que sea extensible a la regularización de deducciones en cuota o cualesquiera otras magnitudes. Así lo ha declarado la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo recogida en sus sentencias de 19 de febrero de 2015 (casación 3180/2013), 26 de octubre de 2015 (casación 581/2013), 24 de mayo de 2016 (casación 666/2015) y 19 de diciembre de 2016 (casación 2875/2015).

2.1.3. Situación posterior al 1 de julio de 2004 y anterior al 12 de octubre de 2015

No fue hasta la entrada en vigor de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria —el 1 de julio de 2004— que la normativa vigente extendió el régimen previsto a las bases imponibles negativas al resto de créditos fiscales acreditados en un ejercicio, pero aplicado en otro posterior. Nos referimos a los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT que establecían lo siguiente.

Artículo 70.3 LGT:

«La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.»

Artículo 106.4 LGT (actual artículo 106.5 de la LGT):

«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.»

Como puede observarse, dichos preceptos utilizan la misma dicción legal «procedencia y cuantía», lo que reprodujo el mismo debate que apuntábamos anteriormente acerca del significado de tal enunciado, que prolongó la disonancia existente en los pronunciamientos de nuestros Tribunales. A modo de ejemplo puede citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 (recurso número 581/2013), que impidió a la Administración regularizar en un periodo no prescrito las consecuencias fiscales de operaciones realizadas en fraude de ley en un ejercicio prescrito.

En el sentido opuesto, encontramos la sentencia de 5 de febrero de 2015 (casación 4075/2013) que parece calificar la anterior sentencia de 4 de julio de 2014 como un error y acaba concluyendo la posibilidad de revisar la calificación de un negocio jurídico en fraude de ley celebrado en un ejercicio



prescrito. Dicha sentencia inició una corriente en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que viene siendo la imperante en los últimos tiempos, que propugna la plenitud de facultades de la Administración para comprobar negocios realizados en ejercicios prescritos y regularizar sus efectos en sede de ejercicios no prescritos cuando se refieran a supuestos de fraude de ley. El informe del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015, emitido con ocasión del anteproyecto de reforma de la LGT, pág. 56, ya destacó que dicha doctrina se limita al ámbito de los negocios realizados en fraude de ley.

No obstante, es necesario aclarar que dicha postura no está exenta de polémica, pues existen voces discrepantes en el seno del propio Tribunal Supremo. Por ejemplo, los votos particulares de los excelentísimos magistrados del Tribunal Supremo Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco (sentencia de 5 de febrero de 2015, casación 4075/2013) y Don Francisco José Navarro Sanchís (sentencia de 22 de diciembre de 2016, casación 34215/2015) por entender la postura del Tribunal Supremo contraria al principio de seguridad jurídica y a la naturaleza de la propia institución de la prescripción. La misma posición contraria a la imprescriptibilidad sostuvo el Informe del Consejo del Poder Judicial de 2 de septiembre de 2014, página 9, emitido con ocasión del anteproyecto de reforma de la LGT, que incluso afirma que *«carece de parangón en nuestro ordenamiento jurídico, más allá la referida a delitos de especial gravedad previstos en el Código Penal como crímenes contra la humanidad»*.

2.1.4. Situación posterior al 12 de octubre de 2015

La normativa actualmente vigente se introduce por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, introdujo el artículo 66 bis en la LGT, cuyo primer apartado declara lo siguiente:

«1. 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.»

Como puede apreciarse, dicho precepto se remite al artículo 115 de la LGT, también modificado mediante la Ley 34/2015, que dispone que la Administración podrá ejercer sus potestades de comprobación e investigación aún 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. No obstante, el art. 66 bis, apartado segundo, contempla una limitación de diez años a las potestades de comprobación, por lo que el legislador también se manifiesta claramente en contra de la imprescriptibilidad de las facultades de comprobación de la Administración.

2.2. Pronunciamiento de la sentencia de 26 de mayo de 2016 y relevancia del mismo

La sentencia objeto de comentario analiza una regularización de IS del ejercicio 2006 en la que se negaba la aplicación de la amortización de un fondo de comercio de fusión generado en 1996. Teniendo en cuenta la evolución normativa que acaba de exponerse, nos encontraríamos en la



tercera etapa identificada, en la que resulta de aplicación la normativa vigente entre la entrada en vigor de la LGT de 2003 y su posterior reforma de 2015.

La relevancia de la sentencia en cuestión es que introduce un nuevo factor para la resolución de este tipo de cuestiones, partiendo de que la facultad de comprobación no es absoluta, sino que se limita según las circunstancias del caso. Así, el Tribunal Supremo establece un límite a las facultades de comprobación y regularización de magnitudes u operaciones de ejercicios prescritos que trasciende a cualquier cambio normativo: la cosa juzgada.

Es necesario recordar que el ejercicio 1996 fue en su día declarado prescrito por sentencia firme de la Audiencia Nacional de 6 de mayo de 2010. Según la sentencia de 26 de mayo de 2016 del Tribunal Supremo, la consecuencia de una declaración de prescripción en sentencia firme es que la autoliquidación inicial recobra su vigencia, con la consecuente firmeza y validez de todas las magnitudes declaradas, que surtirán efectos no sólo en el ejercicio declarado como prescrito sino también en los ejercicios futuros en los que sean de aplicación.

El Alto Tribunal se plantea si el hecho de que el artículo 106.4 de la LGT extendiese a cualquier tipo de deducción el mismo tratamiento que recibían las bases impositivas negativas desde la Ley 40/1998 podría modificar tal conclusión. La sentencia concluye que no porque la declaración de prescripción por sentencia firme de un ejercicio implica la restauración de la autoliquidación inicial y que ésta surta efectos en los ejercicios sucesivos, basándose en el hecho que un cambio normativo no puede modificar el alcance de un fallo firme.

La sentencia distingue el caso enjuiciado de aquellos en los que se trata de la comprobación de créditos fiscales procedentes de ejercicios que están prescritos por no haber existido nunca una comprobación administrativa y, por ende, tampoco existe ninguna sentencia o resolución firme que declare la prescripción. La existencia de un pronunciamiento jurisdiccional que declare la prescripción de un determinado ejercicio supone la existencia de un acto expreso que declara la validez de aquello declarado por el contribuyente, aunque sea con motivo del paso del tiempo, por lo que ello deviene inatacable en ejercicios futuros.

Es por todo ello que el Tribunal Supremo concluye su razonamiento de la siguiente forma:

*«En el presente caso el ejercicio liquidado es el de 2006, por tanto, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, por lo que podría aducirse la aplicación al caso del art. 106.4 que extendió a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensar; sin embargo este cambio normativo no puede modificar el alcance de un fallo firme, **que implicó el reconocimiento del fondo de comercio declarado, como consecuencia de las operaciones realizadas en 1996.***

Como con acierto resalta la sentencia impugnada, en el presente caso no estamos ante un supuesto de comprobación referida a operaciones concretas de ejercicios posteriores al prescrito, sino que nos encontramos ante un ejercicio inspeccionado y declarado prescrito por una sentencia, que despliega efectos jurídicos para los ejercicios posteriores por considerarlo así la normativa vigente en el año 1996, por lo que no resulta aplicable la doctrina jurisprudencial en que se apoya el Abogado del Estado, que se inicia por la sentencia de 5 de febrero de 2015., cas. 9075/13, y que es seguida por las posteriores de 26



de febrero de 2015, cas. 4072/2013 y 23 de marzo de 2015, cas. 682/2014.

En definitiva, hay que entender que, si existió comprobación, al resultado final ha de estarse, sin que la Administración pueda reabrir el debate, respecto a las consecuencias declaradas en un ejercicio no prescrito. Por tanto, la declaración de prescripción del ejercicio fiscal de 1996 supone la validez de la autoliquidación correspondiente a ese ejercicio y la veracidad de todas las magnitudes consignadas en la misma, también las que servían de base al fondo de comercio de fusión, que debe producir efectos en los ejercicios futuros.»

Nada más puede añadirse a tan contundentes y claros términos. Declarada la prescripción de un determinado ejercicio, con independencia de lo que pueda establecer un cambio normativo posterior, la autoliquidación de un contribuyente vuelve a surtir plenos efectos.

3. CONCLUSIONES

La sentencia comentada delimita las facultades de la Administración en orden a comprobar en ejercicios no prescritos créditos fiscales, magnitudes u operaciones procedentes de ejercicios prescritos, estableciendo un nuevo límite a dichas facultades: la cosa juzgada. Como destaca la sentencia la declaración de prescripción «*implicó el reconocimiento del fondo de comercio declarado*» y la consecuencia jurídica es que éste no puede volverse a discutirse. Aunque la sentencia no utilice expresamente el concepto de cosa juzgada, éste se infiere de la misma y su efecto de que «*lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando en éste aparezca como antecedente lógico de lo que sea su objeto*» (art. 222.4 Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000, de 7 de enero).

Por lo tanto, confirmado por sentencia firme —a lo que cabría añadir también los actos administrativos firmes— una autoliquidación, al declararse la prescripción, todas las magnitudes contenidas en dicha autoliquidación pasan a estar protegidas por la cosa juzgada o la firmeza de la resolución administrativa. De modo que no pueden discutirse en ejercicios posteriores.