

# PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

ANA MARÍA NAVARRO DOMÍNGUEZ

CÉSAR ACOSTA CRIADO

Asociados de Garrigues Canarias  
Responsables del departamento de Procedimiento Tributario

## INTRODUCCIÓN

En el número 37 de la Revista Hacienda Canaria realizamos una revisión de la evolución en cuanto a las facultades de comprobación de los órganos administrativos de las **bases imponibles negativas originadas en ejercicios prescritos** y el desigual tratamiento de las mismas realizado por los órganos administrativos y judiciales.

Este tema y sus múltiples incidencias, particularmente por lo que respecta a la igualmente polémica **facultad para revisar las deducciones procedentes de ejercicios prescritos**, que ha sido objeto de multitud de pronunciamientos, como anunciábamos en nuestra anterior colaboración, no podíamos darlo por zanjado en aquel momento, debiendo, como decíamos, estarse a los futuros pronunciamientos de los Tribunales, y particularmente del Tribunal Supremo.

Pues bien, debe ahora traerse este tema nuevamente a colación, a raíz de las **Sentencias de 5 y 9 de diciembre de 2013 del Tribunal Supremo (Recursos 5084/2011 y 2883/2012, respectivamente)** y la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2013 (Recurso nº 360/2010)**. Anticipamos que en modo alguno con estas Sentencias, ni las que también citaremos del mismo **Tribunal Supremo de 6 y 14 de noviembre de 2013 (Recursos nº 4319/2011 y 2707/2011, respectivamente)** puede darse por zanjado definitivamente este tema.

Por otro lado, nos referiremos en segundo lugar a la **Sentencia de 24 de octubre de 2013 de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (Recurso nº: 274/2010)** por la que se determina por el Tribunal la imposibilidad de la apertura de un segundo procedimiento de comprobación sobre unos mismos

hechos, en particular, la aplicación por la deducción por reinversión que había acreditado y aplicado el contribuyente.

Asimismo, consideramos de interés la **Sentencia de 19 de diciembre de 2013 de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (Recurso nº 54/2011)** en la que se pone de manifiesto el criterio de la Sala en relación a que la ejecución de una resolución administrativa no está sujeta a plazo de prescripción.

Finalmente, en un segundo bloque, destacamos dos cuestiones procedimentales de enorme trascendencia, por una parte en referencia al cambio de criterio jurisprudencial operado en el ámbito de la tasación de costas a los efectos de analizar la conveniencia o no de plantear los recursos, así como la modificación operada en el ámbito de la concesión de aplazamientos y fraccionamientos del pago de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores operada con efectos 1 de enero de 2014.

### **1. Sentencias de 5 y 9 de diciembre de 2013 (Recursos nº**

### **5084/2011 y 2883/2012) del Tribunal Supremo y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2013 (Recurso nº 360/2010).**

Estas sentencias, como anticipamos, analizan la debatida cuestión de la posibilidad de revisar bases imponibles negativas en ejercicios prescritos que ya analizamos en el número 37 de la Hacienda Canaria, pero presentan algunos aspectos diferenciales y que deben destacarse, particularmente porque tratan de manera separada e independiente la cuestión relativa a la igualmente polémica facultad de revisar deducciones generadas igualmente en ejercicios prescritos.

De ellas destacan los siguientes aspectos:

- En primer lugar, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de diciembre de 2013, afirma que la controversia en torno a la revisión de deducciones y la relativa a bases imponibles negativas son distintas, por cuanto la normativa a aplicar no ha sido siempre la misma.

Así, respecto a la revisión de bases imponibles negativas de

ejercicios prescritos (compensadas en ejercicios no prescritos), recuerda el Tribunal Supremo "que ésta es posible conforme a la redacción del artículo 23.5 de la LIS (introducido con efectos de 1 de enero de 1999 y modificado posteriormente con efectos desde 1 de enero de 2002), mientras que la revisión de deducciones de ejercicios prescritos (utilizadas en ejercicios no prescritos) no mereció la misma atención del legislador hasta la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) que extendió a éstas últimas el régimen de la compensación de bases imponibles al señalar en el artículo 106.4 que "en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales".

Todo lo anterior lo fundamenta el Tribunal Supremo sobre la base de la doctrina expuesta "en la Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 4073/2011 ), en

*la que para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estarse al momento del nacimiento del derecho (en aquella ocasión, la afloración de bases positivas susceptible de compensación), en el presente caso, la novedad que supone el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria, al extender a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, con origen en ejercicios prescritos, el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensación, supone que solamente será efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es, de 1 de julio de 2004 ( Disposición Final Undécima de dicha Ley )".*

Por lo tanto, solo podrán revisarse las deducciones prescritas si las mismas se han utilizado en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la nueva LGT, esto es, a partir de 1 de julio de 2004.

En conclusión, determina que unas deducciones acreditadas en los ejercicios 1996 a 1999 y utilizadas en 2001, no pueden revisarse una vez prescritas, aunque la revisión se realice después de la entrada en vigor

de la LGT. Ello con base en la doctrina sobre la irretroactividad de la norma tributaria y sobre los derechos adquiridos del propio Tribunal en su Sentencia de 22 de noviembre de 2012.

Sobre esta misma cuestión, la Audiencia Nacional (en Sentencia de 26 de septiembre de 2013, como en otras anteriores) niega también la posibilidad de revisar deducciones, cuantitativa o cualitativamente, si esa revisión no se realizó, en plazo, respecto a los periodos en que se generaron.

- Por otra parte, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de diciembre de 2013, trata de determinar la correcta interpretación del citado artículo 23.5 de la LIS en función de su evolución legislativa.

Pues bien, para el Tribunal Supremo, *"en la sentencia de 20 de septiembre de 2012 (casación 6330/10, FJ 3º), relativa al ejercicio 2001 y, por tanto, siendo aplicable el repetido artículo 23.5, hemos indicado... que ya no basta con alegar que en el ejercicio en el que se produjeron las bases imponibles negativas se encuentra prescrito, sino que resulta necesaria «su justificación documental suficiente». En otras*

*palabras, cualquiera que fuese el ejercicio en el que se originaron, resulta obligatorio acreditar documentalmente las bases negativas. Es decir, el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 «exige no solo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, sino la justificación de las que tuvieron carácter negativo, mediante contabilidad y sus soportes documentales».*

*Hasta aquí el "estado de la cuestión" en nuestra jurisprudencia".*

Señala el propio Tribunal Supremo en esta Sentencia de 9 de diciembre de 2013 que, *"como puede comprobarse no da respuesta al dilema que estamos llamados a resolver, puesto que nadie discute que el obligado tributario, tal y como pide el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, debe acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretende. La incógnita a despejar consiste en si, con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron*

*y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance.”*

Por tanto, afirma el Alto Tribunal en este sentido que:

- Tras la introducción de este apartado 5, ya no basta con alegar que el ejercicio en que se produjeron las bases imponibles negativas está prescrito, siendo precisa su justificación documental y que ésta sea suficiente.

- La incógnita es si, realizada dicha acreditación, la Administración puede comprobar el ejercicio prescrito y proceder a la rectificación o eliminación de las bases negativas y con qué alcance.

Remitiéndose a sus **Sentencias previas del Tribunal Supremo de 6 y 14 de noviembre de 2013**, el Tribunal afirma que:

- Mediante la prueba documental, el sujeto debe mostrar no solo la corrección del importe de las bases a compensar sino también su procedencia.

- Demostrada la concordancia entre las bases

negativas consignadas en el ejercicio prescrito y las compensadas en el no prescrito, si la Administración sostiene que la compensación es improcedente, es la Administración la que debe acreditar la diferencia de criterio entre ambas partes.

- Pero este análisis administrativo debe derivar de un mero análisis de la documentación contable y fiscalmente relevante, sin que sea posible realizar operaciones de calificación (como por ejemplo concluir que una operación se había realizado en fraude de Ley) que no se hicieron cuando los ejercicios en cuestión aún no estaban prescritos.

- Se insiste además que ni siquiera la Administración podría haber realizado la investigación en tiempo útil, puesto que la declaración de fraude de ley requiere un pronunciamiento expreso en un procedimiento ad hoc, sin que se pueda efectuar, como ocurre en este caso, de forma tácita.

**2. Sentencia de 24 de octubre de 2014 de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (Recurso nº 274/2010)**

En este caso, la recurrente había sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada en relación con la deducción por reinversión que había acreditado y aplicado y que había sido considerada por la Administración Tributaria correcta en una primera comprobación.

Con posterioridad se abre una nueva comprobación en la que la Administración aduce que va a comprobarse el cumplimiento de los requisitos sustantivos que darían derecho a la aplicación de la deducción (mientras que en la primera sólo se habría comprobado desde el punto de vista aritmético).

Frente a este argumento, determina la Audiencia Nacional que sólo sería posible la apertura de un procedimiento de comprobación posterior en el caso de que existan hechos o circunstancias sobrevenidas que alteren la determinación del tributo, pero no porque en el primer procedimiento no se hubiese efectuado una comprobación en profundidad, argumento defendido por la Administración al amparo de lo dispuesto en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, si bien, la Audiencia Nacional interpreta este precepto en el sentido de considerar

*que "en tanto que otorga un derecho a los potenciales contribuyentes que pueden ser comprobados o investigados, estableciendo para ellos la tutela de que no cabe dirigir frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto -en una relación semejante a la que se produce entre la comprobación parcial y la general en cuanto al objeto de la primera-. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificialmente el objeto o el alcance de la comprobación, articulando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la consumación de la cosa juzgada administrativa".*

### **3. Sentencia de 19 de diciembre de 2013 de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (Recurso nº 54/2011)**

En el presente caso se había regularizado la situación del contribuyente en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001, en particular, respecto de la cifra de pagos fraccionados que había declarado y que se le había devuelto parcialmente, estando

pendiente un importe de 1.123.742,57 euros.

Tras confirmarse el Acuerdo por parte del Inspector Regional adjunto de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación de Madrid de la Agencia Tributaria, el contribuyente impugna dicho acuerdo de liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que, mediante Resolución de 16 de marzo de 2006, estima la Reclamación y ordena la anulación del acto administrativo impugnado.

En mayo de 2010, el sujeto pasivo presenta un escrito ante la Delegación de Madrid de la Agencia Tributaria en el que se solicita la devolución del Impuesto sobre Sociedades de 2001 derivada de la Resolución estimatoria del TEAC anteriormente comentada, devolución que se le deniega al considerar la Administración Tributaria que concurre el supuesto de prescripción tributaria a tenor de lo dispuesto en los artículos 66 a 70 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dicha Resolución se impugna ante el TEAC por entender el sujeto pasivo que no podía decretarse la prescripción tributaria en el ámbito de la ejecución de una Resolución judicial

firme que no ha sido cumplida por los órganos administrativos, Reclamación que resulta desestimada por el TEAC confirmando la prescripción tributaria de referencia.

Planteado recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, la Sala, con un novedoso criterio, argumenta con profusión en su Fundamento de Derecho Cuarto el que no pueda considerarse prescrito el derecho del contribuyente a exigir la devolución de referencia, puesto que no se trata de una devolución de ingresos indebidos, sino de la ejecución de una resolución firme y favorable a los intereses del contribuyente *"netamente distinto y cualitativamente más intenso en cuanto a la fuerza del derecho que ostenta el favorecido por este acto firme"* y que no se puede trasladar al contribuyente la carga de pedir nuevamente lo que ya había sido declarado en resolución favorable, culminando la sentencia con que:

*"Resulta manifiestamente improcedente considerar que es aplicable el plazo de cuatro años que rige para la prescripción del ejercicio de las potestades de la Administración o para reclamar frente a ésta los derechos económicos a la devolución*

*de lo indebidamente ingresado, toda vez que en el asunto que nos ocupa no se dirime el contenido y extinción de una potestad tributaria (como es el caso del art. 66 LGT), sino la potestad administrativa de revisión obligatoria, previo al agotamiento de la vía antecedente de la judicial, que no puede decaer ante la pasividad de una Administración obligada por la Constitución y las leyes a cumplir lo mandado en el fallo y, por ende, a afrontar las consecuencias negativas de su pasividad en hacerlo, siendo así que, en orden a la determinación del plazo de prescripción del derecho a obtener las cantidades reconocidas en sentencia -trasladable como hemos visto a los títulos ejecutivos administrativos basados en la firmeza de una resolución revisora-, la jurisprudencia administrativa se decanta por el general de las acciones personales, de 15 años, previsto en el artículo 1964 del Código Civil, como hemos visto”.*

#### **4. Novedades en materia de aplazamientos y fraccionamientos de pagos de retenciones e ingresos a cuenta y de deudores en situación de concurso de acreedores.**

En enero de 2009 se aprobaba por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la Instrucción 1/2009 mediante la que se establecían las normas internas de funcionamiento en cuanto a la posibilidad de aplazar o fraccionar los importes relativos a retenciones e ingresos a cuenta, todo ello por la coyuntura económica de ese momento. Considerando la AEAT que durante estos años se había estado realizando una utilización fraudulenta y mecánica de esta posibilidad, por una parte, y con el objetivo de ajustar la normativa tributaria del régimen de aplazamientos y fraccionamientos en caso de concurso de acreedores a los mandatos de la normativa concursal, se ha adoptado con efectos 1 de enero de 2014 una nueva Instrucción (Instrucción 6/2013) mediante la que se establecen las siguientes novedades:

- Con carácter general, se inadmitirán las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta, salvo que de los datos obrantes en las bases de datos de la AEAT o de los aportados por los interesados quede acreditado suficientemente que la ejecución del patrimonio podría afectar sustancialmente al

mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o producir un grave quebranto para los intereses de la Hacienda Pública.

**(a)** En este caso, debe ser el contribuyente quien pruebe dichas circunstancias estableciendo la Instrucción que en los casos de aplazamiento o fraccionamiento en que no habría de aportarse garantía según la cuantía (hasta 18.000 euros), se entiende automáticamente que no se cumplen los requisitos.

- En el caso de aplazamientos y fraccionamientos en caso de concurso de acreedores se establece que no pueden aplazarse las deudas que tengan la consideración de crédito contra la masa de acuerdo con la Ley concursal.

**(b)** En el supuesto de que se apruebe el convenio de acreedores, se distingue entre las deudas devengadas tras el auto de declaración del concurso y antes de la fecha de eficacia del convenio que se considerarán créditos contra la masa inaplazables y las que se devenguen tras la fecha de eficacia del convenio que serían aplazables como cualquier deuda tributaria.

**(c)** La regla anterior tiene la excepción para el caso de que se abra la fase de liquidación por incumplimiento del convenio de acreedores, en cuyo caso, todas las deudas devengadas desde la fecha del auto de declaración del concurso pasarán a tener la consideración de créditos contra la masa y serán inaplazables.

- Respecto del tratamiento de las solicitudes de aplazamientos ya presentadas con anterioridad al concurso pendientes de resolución, deberá decretarse su archivo por pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, archivo que será comunicado al concursado.

**(d)** Las solicitudes de aplazamiento que se hayan presentado con posterioridad al auto de declaración del concurso, serán inadmitidas por considerarse carentes de fundamento en la medida en que el pago de los créditos tributarios queda sometido al proceso judicial.

**(e)** Finalmente, tal y como se indicaba, la Instrucción comenzará a aplicarse a todas las solicitudes presentadas a partir del 1 de enero de 2014.

## **5. Aspectos a considerar en la tasación de costas a la hora de plantear recursos**

La Ley de medidas de agilización procesal de 22 de septiembre de 2011 modificó el artículo 139.1º de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que regula los criterios de imposición de costas procesales en el recurso contencioso-administrativo.

Si antes de la reforma sólo se imponían las costas cuando concurría temeridad o mala fe en la postura del demandante, en los recursos interpuestos a partir de la entrada en vigor de la citada Ley (pleitos planteados a partir del 31 de octubre de 2011), las costas se imponen siempre que el recurso (o el incidente de que se trate) sea desestimado *salvo que* (el órgano jurisdiccional) *aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.*

Por su parte, el artículo 139.3 establece que *La imposición de las costas podrá ser a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima.* Hasta el momento venía siendo habitual que el Tribunal Supremo, haciendo uso de la facultad que confiere este precepto, mantuviera el criterio de limitar las costas en sus sentencias.

Por otro lado, la Audiencia Nacional no ha puesto de manifiesto un criterio definido en relación a la limitación de las costas procesales que habitualmente venía siendo habitual, por lo que debe tenerse en cuenta como un criterio a considerar a la hora de interponer o no un recurso que la consecuencia en caso de ver desestimadas sus pretensiones el recurrente pueda ser una condena en costas que pueda tomar como referencia los honorarios fijados por los colegios profesionales, por ejemplo, encareciendo con ello significativamente la acción judicial.