



UNIVERSITAT DE BARCELONA



Seminario de Derecho tributario empresarial

La revisión de las deducciones en la cuota procedentes de ejercicios anteriores: operatividad de la prescripción

por

Dr. Joan-Francesc Pont Clemente
**Catedrático de Derecho financiero y
tributario de la Universidad de Barcelona**

Barcelona, 18 de octubre de 2008

La prescripción es un instituto que podemos considerar patrimonio común del árbol jurídico y que pone en relación el ejercicio de los derechos o de las potestades (al fin y a la postre, las potestades son derechos-deberes) con el factor tiempo. Es cierto que una afirmación como ésta no es predicable con igual intensidad en el mundo anglosajón, aunque en él existan mecanismos semejantes de conjugación entre el derecho y el tiempo, pero el Derecho continental de herencia romanista incardina la prescripción en el seno de aquellos conceptos configuradores de un núcleo inderogable de normas definidoras de la naturaleza misma de la sociedad, aquello que se denomina *orden público*.

Las excepciones a la prescripción como en los supuestos de la acción para la aceptación de la herencia o de la responsabilidad por delitos de lesa humanidad no hacen más que confirmar la validez de la afirmación anterior.

La *prescripción* tributaria se halla regulada, sucintamente, en el artículo 66 de la LGT: *prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos. a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (...)* Los artículos 66, 67 y 68 regulan los plazos de cómputo del período de cuatro años y el artículo 69 los efectos de la que llama *prescripción ganada*, singularmente la extinción de la deuda tributaria.

El legislador tributario no sintió ni en 1963 ni en 2003 la necesidad de definir la prescripción, se limita a utilizar este concepto, entendiendo, correctamente, que se trata de una institución nacida en la Teoría General del Derecho. La prescripción es una garantía de la seguridad jurídica destinada a proteger a los deudores frente al renacimiento de pretensiones latentes pero inactivas de los acreedores y como tal garantía se instrumenta mediante una *barrera*, un límite, un plazo. El cómputo de este plazo, por su propia naturaleza, se interrumpe cuando la pretensión se actúa, lo que puede dar lugar a proliferas regulaciones del tema, pero, en cualquier caso, cuando llega el vencimiento del plazo éste es inexorable y ello comporta la producción de todos los efectos previstos en el ordenamiento.

Nuestro sistema tributario se halla hoy caracterizado, como es sabido, por la generalización de las autoliquidaciones, un fenómeno que ha sido descrito gráficamente como *privatización de la gestión tributaria* –desde una cierta nostalgia de la liquidación concebida clásicamente como un acto administrativo–, pero que también pueda enmarcarse en un *nuevo modelo* de relaciones entre la Administración y los contribuyentes impregnado de una cultura política de lealtad ciudadana. Sea como sea, de los contribuyentes se espera que participen activamente en la gestión de los tributos, lo que incluye un buen conocimiento de las normas, el auxilio de su asesor fiscal competente, la autoliquidación de cada figura impositiva en los plazos reglamentarios, la conservación de los antecedentes documentales, el cumplimiento de los deberes contables y la colaboración con la actividad comprobadora de la Administración.

En el marco descrito, las autoliquidaciones tienen una clara vocación de obtener su reválida administrativa, en algunos casos, mediante un acto administrativo *expreso*, pero, en la mayoría de supuestos, mediante un acto administrativo *tácito*, aquél que se expresa mediante el silencio –y no es un oxímoron– asociado al transcurso del tiempo, tiempo cierto nacido de una previsión normativa de carácter general, que no es otra que la determinante del período de prescripción de cuatro años. La prescripción, por tanto, al producirse en un plazo, aquietta o fuerza al aquietamiento de la pretensión acreedora, pero, además, en Derecho tributario, en cuanto procedimiento se haya iniciado mediante autoliquidación el plazo prescriptivo –que no la prescripción misma– implica la producción tácita del acto administrativo de liquidación, al haberle dado la ley ese valor al silencio.

El silencio suele asociarse a la nada, al vacío o a la incomunicación, pero en el mundo jurídico existe la necesidad de descubrir el significado del silencio, como cuando se regulan los efectos del silencio administrativo para otorgarle el valor de respuesta negativa o más recientemente, al mejorar la calidad democrática de nuestras sociedades, en algunos supuestos, el valor de respuesta afirmativa. En Derecho tributario, la autoliquidación ha substituido casi totalmente la actuación administrativa de liquidación, pero el silencio de la Hacienda Pública durante el plazo legal se halla investido no del carácter de quien abandona una pretensión, sino de la naturaleza de quien consiente la producción de un acto administrativo de liquidación a todos los efectos. Este consentimiento transforma el

conjunto de elementos configuradores de la autoliquidación en una verdadera *liquidación tributaria firme*.

En las tres controversias que se describen a continuación vienen a ratificarse en la práctica las afirmaciones vertidas hasta ahora.

La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2004 (ponente: don Alfonso Gota Losada) describe el siguiente caso de la vida real:

El 14 de junio de 1985 la Inspección de Hacienda de Madrid incoó un acta de disconformidad a una entidad bancaria por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1982, siendo uno de los conceptos regularizados la cuantía de la deducción por inversiones en valores mobiliarios, dado que el contribuyente la había practicado al tipo del 15% y la normativa aplicable, contenida en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1982, la circunscribía al 10%. El acta no sólo considera la reducción de la deducción efectivamente practicada en 1987, sino que anota el exceso de deducción trasladable a ejercicios futuros, que cuantifica en 36.128.678 pesetas, unidad monetaria entonces en circulación en España. Lógico corolario de esta última circunstancia es el acta de disconformidad firmada en la misma fecha correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1983: en ella –por simple rectificación, sin propuesta de sanción alguna- se reduce la deducción por inversión aplicada procedente del exceso del ejercicio 1982 para adecuar el límite a la cantidad previamente establecida para el ejercicio anterior. Un hecho vendría a modificar la sucesión de liquidaciones tributarias prevista: el contribuyente alegó que se había producido la prescripción del ejercicio 1982, pretensión desestimada por el TEAC en su resolución de 13 de febrero de 1998, pero admitida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 1998.

El fallo de la Audiencia Nacional declara la nulidad, por tanto, de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1982, que queda sin efecto alguno, y desestima las demás pretensiones de la recurrente.

La casación ante el Tribunal Supremo somete a la consideración de la Sala la vulneración del *principio de congruencia*, en cuanto, como principio general del proceso, manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva, en méritos de que si la sentencia de instancia ha apreciado la prescripción del derecho de la Administración a modificar la situación declarada por la recurrente en relación con el año 1982, que se considera firme, no debería modificarla a los efectos de su aplicación al ejercicio 1983, como, contradictoriamente, realiza. El Tribunal Supremo acoge el criterio descrito señalando sin ambages que *si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15 por 100, aunque hubiera incurrido en “error iuris” y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción (...) no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982 (...), que también había adquirido firmeza.*

De forma pedagógica, cuya importancia trasciende los límites de la legislación entonces vigente, el Tribunal describe que *nos hallamos ante una norma general de las deducciones por inversiones que las concibe como un crédito fiscal, lo que permite que la cantidad deducible que exceda del límite máximo anual establecido sobre la cuota del Impuesto sobre Sociedades, previsto en sus normas reguladoras, pueda deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los ejercicios siguientes.*

Con rotundidad, la sentencia prosigue: *resulta claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982 (...) adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía ser modificada, reduciéndola en el momento de su traslación al ejercicio 1983.*

Una sentencia posterior, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, número 1369/2007, de 14 de noviembre (ponente: don Edilberto José Narbón Laínez), procede del caso siguiente: el 5 de julio de 2000 la Inspección de los Tributos no admite a una empresa, para el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1995, 1996, 1997 y 1998, la llamada *deducción adicional* en la cuota en concepto de gastos e inversiones en

investigación y desarrollo, al estar vedado dicho beneficio fiscal a aquellos resultados materializados en programas informáticos. Una parte de la deducción aplicada en 1995 procede del exceso no consumido en 1994. Mediante el oportuno expediente separado se calificó la conducta del contribuyente como infracción grave y se impuso una sanción. La reclamación económico-administrativa contra los actos liquidatorio y sancionador derivados de los procedimientos anteriores culminó con la resolución del Tribunal Regional de Valencia que confirmaba la liquidación tributaria impugnada pero anulaba la imposición de la sanción. El recurso contencioso-administrativo posterior confirmó el criterio inspector inicial describiendo que a pesar de resultar plausible y loable la innovación tecnológica llevada a cabo por la empresa en cuestión, no era menos cierto que la confección de programas para equipos electrónicos no estaba en los períodos analizados incentivada por el beneficio fiscal objeto de la controversia.

No obstante, la sentencia citada resuelve una cuestión lateral, diríase que menor en comparación con la principal, argumentada en el recurso: se pregunta la Sala si era competente la Inspección de los Tributos para comprobar deducciones determinadas en ejercicios prescritos, pero aplicadas a ejercicios que no lo están. En particular, sí podía revisarse la deducción por gastos en actividades de I + D del ejercicio 1994 que no se había minorado de la cuota ese año por insuficiencia de la misma, trasladándose al ejercicio 1995. Nótese que 1994 ya no podía ser inspeccionado y que el primer año comprobado era 1995.

La Inspección de los Tributos, cuyo criterio fue sostenido por la Abogacía del Estado, defendió la tesis de que la aplicación efectiva de una deducción en 1995 abría la puerta a la comprobación de su veracidad y adecuación a Derecho en 1994. La Inspección, del mismo modo que para el período 1995-1998, declaró la improcedencia de la deducción en 1994 a los solos efectos de trasladar la conclusión obtenida a 1995. El acto administrativo no dejaba de argumentar que la afirmación de que la extensión de la actividad inspectora a un ejercicio prescrito se refiere no a la determinación de la deuda tributaria del ejercicio 1995, sino a la comprobación de la procedencia de la deducción en el ejercicio 1995.

La Sala combate la tesis recién glosada, al considerar que *la deducción está determinada en el marco de una autoliquidación, la correspondiente al ejercicio 1994, respecto del que la Administración tributaria tiene prescrito su derecho a [liquidar] la deuda tributaria, debiendo ser inatacables por inexistencia de derecho para ello, todos los elementos de la obligación tributaria determinados conforme a la pertinente autoliquidación, que la Inspección no consideró adecuado inspeccionar. De ahí que deba asumir las consecuencias de la misma, aunque éstas pudieran haber sido declaradas en su momento contrarias a Derecho o se extiendan a períodos impositivos aún no prescritos.*

En razón a lo descrito, la sentencia ratificará el criterio administrativo, salvo en la traslación a 1995 de los efectos de la espuria actuación sobre 1994.

La reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de abril de 2008, ponente: doña Begoña Fernández Dozagarat) supone un cambio de criterio de este tribunal y la recepción de la doctrina del Tribunal Supremo. El caso nace de la declaración en 1996 por un grupo consolidado gallego de una *base imponible negativa* cercana a los cuatro millones de euros. Cuando la Inspección de los Tributos comprobó el ejercicio 1999 ya había prescrito el de 1996, pero el intento de entrar a conocer los pormenores de aquella pérdida resultó frustrado al haber desaparecido la contabilidad en un incendio. La liquidación practicada no admitió la compensación de aquella *base imponible negativa* y el TEAC ratificó el criterio administrativo. Ante la Audiencia Nacional la recurrente esgrimió la seguridad jurídica y la firmeza e inatacabilidad del importe constitutivo de un crédito fiscal, ya nazca éste de las pérdidas de un ejercicio anterior o de las deducciones de la cuota que *han ganado la prescripción*, pues ambos tienen el mismo régimen de compensación y aprovechamiento en ejercicios futuros.

Transcribo literalmente estos párrafos de la sentencia:

En sentencia de 18 diciembre 2007 esta AN ha expuesto: "Esta Sala ha reiterado, en armonía con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la prescripción del derecho a liquidar no impide la regularización de ejercicios no afectados por la prescripción, aunque los hechos, operaciones o datos de relevancia tributaria provengan de ejercicios anteriores, ya prescritos, en

cuanto a los efectos posteriores de tales actos o negocios, pero este criterio, que limita temporalmente la prescripción, impidiendo que se menoscabe el derecho de la Administración a liquidar los ejercicios en que no debe regir ésta, debe quedar constreñido a los supuestos de incorporación de hechos o datos propios de la comprobación del ejercicio de que se trata, sin extenderse a la verificación de las bases imponibles, aun cuando no puedan conducir a la determinación de la deuda tributaria del ejercicio en que se producen, porque estas operaciones son, estricta y rigurosamente, actividades de comprobación o liquidación tributaria vedadas ya a la Administración como consecuencia de la prescripción, siendo así que, además, aun cuando la base imponible negativa no pudiera ser utilizada para efectuar la liquidación del ejercicio o ejercicios afectados, ello no significa que no estemos ante una actividad propiamente liquidatoria y ya extinguida, pues la sustitución de la base declarada por otra distinta no es irrelevante ni siquiera en cuanto a los ejercicios a que se refiere tal base, en tanto que el mecanismo de la compensación, por su propia naturaleza, pone en conexión directa e indiferenciable los dos ejercicios fiscales comprendidos, de suerte que, como la compensación opera hasta la cuantía concurrente -con los demás límites legales la alteración de cualquiera de los términos cuantitativos en que juega la compensación afectaría necesariamente, no sólo al ejercicio de cuya liquidación se trata, por no estar prescrito, sino al otro, al reducirse el "crédito de impuesto".

Cabe añadir a lo anterior, de una parte, que como consecuencia de la prescripción, la autoliquidación, que se presume cierta, deviene inatacable, pues la actividad de gestión y liquidación, al encaminarse a la determinación de la deuda tributaria, lo que realmente entraña es una actividad administrativa dirigida a destruir la presunción de que goza realmente la declaración (artículo 116 de la LGT de 1963 , confirme al cual "las declaraciones tributarias a que se refiere el art. 102 se presumen ciertas..."), de suerte que la pérdida de la potestad que es consecuencia de la prescripción hace ilegítima cualquier actividad de alteración del contenido de lo declarado. Así se deduce igualmente de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, en particular, de la sentencia de 3 de marzo de 1999 y las demás invocadas en la demanda.

De otra parte, el TEAC no sólo desatiende abiertamente esta jurisprudencia, sustituyéndola por su propio criterio, que debería ser modificado por entrar en contradicción con el de los Tribunales de justicia, toda vez que proclama una especie de ultraactividad en el derecho a liquidar más allá de la concurrencia de prescripción sino que, además, es incongruente con su misma postura, aun cuando ésta sea disconforme a Derecho, puesto que la consecuencia de su tesis, esto es, de que la base imponible negativa de un ejercicio afectado por la prescripción pudiera ser revisada a los solos efectos de su compensación en ejercicios ulteriores entrañaría la necesidad de entrar a debatir en cuanto al fondo la base imponible modificada, que obedecería a una operación legítima de comprobación, para abordar materialmente si la base que debe prevalecer

es la comprobada o bien la originariamente declarada por el sujeto pasivo, en lugar de dar por sentado, sin ningún fundamento, que la comprobación de las bases negativas de 1993 y 1994 debe prevalecer en cualquier caso, como se desprende del último párrafo del fundamento octavo de la resolución".

En las tres resoluciones jurídicas evocadas hasta aquí se señala que un determinado elemento de la autoliquidación, en concreto, la cuantificación de una deducción de la cuota destinada a surtir efectos en varios ejercicios, *adquiere firmeza por virtud de la prescripción*, lo que convierte a dicho elemento en *inatacable por inexistencia de derecho para ello*. La firmeza y la inatacabilidad son dos rasgos de una realidad de mayor calado, la producción tácita de un acto administrativo de liquidación, el nacimiento de una *declaración administrativa* por la vía fructífera del *silencio* -que sólo el Derecho puede generar-, según la cual existe un verdadero pronunciamiento irrevocable sobre la corrección de cuanto se ha hecho constar en la autoliquidación.

La autoliquidación es, así, una *fase provisional* del procedimiento de aplicación de los tributos, que devendrá una *liquidación tributaria* por el transcurso del tiempo, si no es rectificadora, o que será substituida por una *liquidación tributaria*, expresa, en el caso de producirse ésta a cargo del funcionario competente. La liquidación, por tanto, como horizonte del procedimiento, existirá siempre y constituirá una fotografía del tributo y de sus circunstancias en un momento determinado. Algunas de estas circunstancias se proyectarán hacia el futuro, como en el caso del crédito fiscal por resultados negativos o en el caso también del crédito fiscal por deducciones que no han podido ser aplicadas en su totalidad y gozan de la característica de mantener durante un lapso temporal determinado esta virtualidad.

La liquidación administrativa expresa y la liquidación administrativa tácita comparten la misma naturaleza y los mismos efectos, pero es preciso aceptar que en la primera se ha dado una actuación comprobadora de la Administración y en la segunda no. Éste es el motivo de que algunos efectos de la liquidación tácita hayan sido cuestionados y, en especial, el de la confirmación de la veracidad y validez de las pérdidas compensables y, en lo que aquí interesa, de las deducciones de la cuota proyectadas sobre los ejercicios siguientes. Hay un motivo psicológico para este cuestionamiento, nacido de la secular

resistencia administrativa a conceder valor alguno a su silencio, pero no hay una verdadera razón jurídica. El silencio es una opción, no una imposición, y ha de presumirse que la Hacienda Pública se mueve bajo parámetros de eficacia, diligencia y oportunidad. El silencio no es un accidente, sino que se halla en el corazón mismo de los métodos destinados a la gestión de la complejidad desde la proporción entre fines que alcanzar y medios que los sirven. En las tres sentencias comentadas, el juzgador se mueve con la naturalidad del buen jurista por los vericuetos del significado del silencio, a la luz de las exigencias de una sociedad progresivamente madura.

El cuestionamiento del silencio, no obstante, ha sido real y crecientemente intenso, tal como se ha reflejado en una praxis administrativa que ha combatido parte de sus efectos, en la doctrina económico-administrativa que ha acogido brechas en el efecto de la liquidación tácita y en la necesidad de que los tribunales hayan mantenido la ortodoxia en tres buenas piezas de literatura jurídica como las analizadas en este trabajo. La crítica de lo establecido combinada con la aceptación judicial del criterio tradicional ha conducido al legislador a reflexionar sobre el tema y a introducir en el ordenamiento algunas novedades, cuyo alcance se hace preciso dilucidar.

En el Título III de la LGT dedicado a *la aplicación de los tributos* y, por tanto, a *los procedimientos*, en el capítulo II que regula *las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios*, al tratarse sobre *la prueba*, el artículo 106.4 contiene el siguiente precepto:

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.

Cuando analicé por vez primera este salmo, me limité a señalar que al contribuyente, para sostener su derecho a la deducción o a la compensación, no le bastaría con las liquidaciones o las autoliquidaciones, sino que debería conservar la contabilidad y los

documentos acreditativos¹. No me di cuenta entonces que la parte final de la larga frase no tiene sentido gramatical. ¿Qué es lo que deberá exhibirse? ¿Las declaraciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases o cuotas [pendientes] o las declaraciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales, como reza literalmente el precepto? Pero, en este segundo caso, ¿cómo se incluye la contabilidad o el soporte en una autoliquidación? Y, en el primero, ¿cómo se lee la frase sin una coma entre *incluyeron* y *la contabilidad*?

En mi primer acercamiento inicial al párrafo transcrito, como figura en el BOE y en todas las ediciones consultadas, no me di cuenta de la ausencia de la coma y leí el texto haciendo una breve pausa, que me permitía considerar, como triple objeto de la exhibición que se demanda como prueba, las liquidaciones o autoliquidaciones, la contabilidad y los antecedentes documentales. Pero la verdad es que la coma no aparece por parte alguna y que tal contabilidad y tales documentos semejan el complemento directo del verbo conjugado reflexivamente *se incluyeron*. Si así fuera, sólo deberían utilizarse como prueba las liquidaciones y autoliquidaciones que reflejarían una previa contabilidad y una previa documentación, sin necesidad de exhibir estas últimas. Si la interpretación defendida es la contraria, que han de mostrarse las tres cosas, entonces es obvio que falta una coma. Pero casi cinco años después, ¿no se ha publicado una corrección de erratas?

La segunda opción, la de que falta una coma, es, sin duda, la más verosímil, no sólo por sentido común, sino porque la coma aparece correctamente ubicada en el artículo 25.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004, que regula *la compensación de bases imponibles negativas: exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron*.

Más allá de la crítica sobre el lenguaje, sostiene algún autor que la expresión *ejercicios prescritos* no es correcta, ya que respecto a los elementos determinantes del derecho a una deducción que proyecta sus efectos más allá del ejercicio en que se ha generado el derecho

¹ Cfr. “Los principios generales de los procedimientos tributarios” en *Fundación Antonio Lancuentra: La nueva Ley General Tributaria*, Escuela de Empresariales de la Universidad de Barcelona, 2004, pág. 395.

la obligación no está prescrita. En concreto, se señala –los documentos justificativos del beneficio fiscal tienen que guardarse -y exhibirse a requerimiento de la Administración- durante todo el plazo al que se extienda el diferimiento en el cumplimiento de los requisitos. En este sentido, se cita como ejemplo el artículo 25 del Texto refundido de 2004 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que regula la acreditación de las llamadas *bases imponibles negativas*², y al que me he referido anteriormente. La censura de la expresión *ejercicios prescritos* ilustra sobre el primer problema nacido de la exégesis de este novedoso precepto ¿se trata de una norma sobre la prescripción o de una norma sobre la prueba? En realidad parece difícil defender la primera respuesta si atendemos al encabezado del artículo 106, *normas sobre medios y valoración de la prueba* y a su lugar sistemático en la LGT. La prescripción tributaria permanece intocada, se produce mediante el transcurso de los cuatro años recogidos en la ley y en los supuestos de interrupción del cómputo del plazo se refieren exclusivamente a la existencia eficiente de un procedimiento. El artículo 106 en nada afecta la prescripción de las obligaciones tributarias, ni modula, rectifica o excepciona su operatividad. Por el contrario, el artículo 106 sigue al 105 en el que se continúa manteniendo el principio clásico de que *quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo*, y recoge una remisión impecable a la regulación de la prueba en el Código civil y en la Ley de Enjuiciamiento civil.

El artículo 106.4 no sólo no ha modificado el régimen tributario de la prescripción, sino que también ha dejado incólume la teoría general sobre el modo de producirse las liquidaciones tributarias mediante un acto administrativo expreso o mediante la atribución del valor del acto administrativo tácito al silencio de la Administración. La LGT de 2003 no ha alterado esta materia ni en su conjunto ni en el artículo sometido ahora a discusión. Ha de entenderse, por tanto, que salvo la introducción de una mención expresa en la ley propia de cada tributo a la hora de regular la cuantificación de la deuda tributaria, la liquidación administrativa, expresa o tácita, cuando deviene firme, produce unos efectos de inatacabilidad que incluyen el conjunto de elementos contenidos en la misma, sin marginación o exclusión de aquellos que han de surtir eventualmente efectos en el futuro.

² Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ-MÁRQUEZ, Jesús: “Las fases de los procedimientos tributarios” en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, 2007, pág. 492.

La doctrina contenida en las sentencias invocadas más arriba mantiene completamente su lozanía.

El significado del artículo 106.4 se limita a enunciar como una posibilidad la consideración como prueba de una determinada circunstancia (la compensación de una *base imponible negativa* o la deducción de la cuota de una cantidad acreditada procedentes de un ejercicio prescrito) en el momento de la comprobación de la autoliquidación de un ejercicio no prescrito en la que tal circunstancia resulte relevante. Para que tal posibilidad simplemente enunciada por el artículo 106.4 de la LGT resulte operativa resulta forzoso demandar que haya sido acogida por la ley propia de cada tributo, dado que sólo si el Derecho tributario material incide sobre la cuestión cabrá aceptar un rompimiento de los efectos que la propia LGT vigente asigna al plazo de prescripción y, en particular, la inatacabilidad de la liquidación tributaria firme.

Nótese que se ha actuado de esta manera en el artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, situado en el Título IV, referido a la *base imponible*, al establecerse como un requisito material de la compensación de *bases imponibles negativas*, la acreditación de la liquidación o autoliquidación, de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales. Aun en este caso, entiendo que si existe una *liquidación tributaria expresa* al contribuyente le bastará con invocarla, sin más trámites, y que no cabrá requerirle ninguna prueba adicional, dado que el tema ya ha sido comprobado y liquidado, con efecto de firmeza. La previsión del artículo 25 del Texto Refundido de la LIS sólo afecta, lógicamente, a los ejercicios prescritos en los que exista meramente una liquidación tácita.

La Ley sustantiva del Impuesto sobre Sociedades ha incluido, como se ha visto, un precepto especial dedicado a uno de los elementos configuradores de la base imponible, y lo ha hecho estableciendo un deber de justificación de su procedencia que parece perfectamente razonable, como opción del legislador, si se circunscribe a los supuestos de ausencia de acto administrativo expreso. Por el contrario, la LIS nada dice sobre el tema a la hora de regular las deducciones de la cuota procedentes de ejercicios anteriores, por lo que ha de entenderse que la cuestión mantiene los rasgos configuradores clásicos y que,

por tanto, la firmeza de una liquidación tributaria de un ejercicio precedente comporta, hoy por hoy, la de todos sus elementos, incluidos los créditos fiscales por deducciones no aplicadas en su momento.

El artículo 106.4 utiliza un término equívoco al recoger la necesidad de acreditar *la procedencia* de una compensación o de una deducción ¿se refiere a la procedencia como adecuación a Derecho o a la procedencia como origen temporal? En realidad, ambas temáticas son importantes, pero el primer significado se dilucida de forma natural en la liquidación expresa o tácita del ejercicio originario, mientras que la segunda conviene a la liquidación del ejercicio en el que ha surtido un efecto minorador de la deuda, por lo que cabe interpretar que la acreditación requerida se circunscribe a la fehaciencia de la fecha en que nació el crédito fiscal y a su cuantía, dada la caducidad del mismo y a la relevancia de comprobar que se ha aplicado año por año sin excederse del límite, y no a ninguna otra cuestión, que no resulta apropiada despejar cuando el asunto ya ha adquirido firmeza.

Esta última interpretación recién ensayada no viene sino a confirmar la necesidad de que la ley sustantiva de cada tributo efectúe, si lo cree conveniente, la recepción material de la regulación estrictamente procesal o formal del artículo 106.4 de la LGT. En caso contrario, el mismo enuncia sólo una posibilidad, pero no establece en modo alguno una excepción a los efectos de las liquidaciones tributarias, reitero, ya sean éstas expresas o tácitas.