

NOTA Nº 8/15

NOTA DERECHO A COMPROBAR CRÉDITOS FISCALES PENDIENTES

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en adelante LGT, introduce un nuevo artículo 66 bis donde se dispone en su apartado 2º que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los 10 años 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.

Además, el párrafo 2º hace referencia al alcance de los procedimientos de inspección en relación con la existencia de bases o cuotas pendientes de compensación o de deducciones pendientes de aplicación, cuando el derecho a comprobar no hubiera prescrito:

“Artículo. 66bis. Derecho a comprobar e investigar.

(...) 2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, 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.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado.”

Dicha regulación del artículo 66 bis debe completarse con lo dispuesto en la Disposición transitoria única de la Ley 34/2015, donde se indica que lo dispuesto en el artículo 66 bis, en las redacciones dadas por dicha 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.

Una vez expuesto su régimen jurídico, el objeto del presente documento consistirá en dar solución a dos cuestiones que se suscitan en torno a la redacción del párrafo 2º del apartado 2º del artículo 66 bis de la LGT en relación con los procedimientos que se inician a partir de la entrada en vigor de la LGT:

1.- Límites del derecho a comprobar y liquidar en los procedimientos de Inspección de alcance general o parcial.

2.- Contenido y posible efecto preclusivo de los procedimientos de inspección en relación con el derecho a comprobar las bases, cuotas o deducciones generadas en ejercicios o periodos impositivos en los que éste no estuviera prescrito.

Límites del derecho a comprobar y liquidar en los procedimientos de Inspección con alcance general o parcial

El artículo 66 bis de la LGT regula el derecho de la Administración a comprobar e investigar las bases, cuotas o deducciones generadas en ejercicios o periodos impositivos en los que no estuviera prescrito el derecho a liquidar. De acuerdo con lo anterior, en el párrafo 2º del apartado 2º se contienen dos límites distintos:

1.- Límite en relación con el **derecho a liquidar**: El derecho a liquidar está sometido a un límite de carácter temporal, pues el procedimiento de inspección debe tener por objeto obligaciones tributarias y periodos en los que el derecho a liquidar no estuviese prescrito de acuerdo con lo previsto en el artículo 66 de la LGT.

2.- Limites en relación con el **derecho a comprobar** bases cuotas o deducciones: En este caso se conjugan dos límites diferentes, uno de carácter temporal (plazo de prescripción de 10 años del derecho de la Administración para iniciar un procedimiento de comprobación) y otro de carácter material. De la aplicación conjunta de estos dos límites resulta que sólo podrán ser objeto de comprobación las bases o cuotas que se compensen en el ejercicio comprobado o que estén pendientes de compensación o las deducciones aplicadas en el ejercicio comprobado o que estén pendientes de aplicación cuyo plazo de comprobación no estuviese prescrito. Por tanto, no queda incluida dentro del alcance del procedimiento la comprobación de aquellas bases o cuotas que ya hubieran sido compensadas ni las deducciones que ya hubieran sido aplicadas con anterioridad, aun cuando no hubiese transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración para iniciar la comprobación. Consecuencia de lo anterior es que en este último supuesto, el inicio del procedimiento no interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas ya compensadas ni las deducciones aplicadas en ejercicios anteriores que no son objeto de comprobación.

Por último, conforme al artículo 66 bis 3 de la LGT, tenemos que tener en cuenta que cuando se inicie un procedimiento de inspección y existiesen créditos fiscales generados en ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido los 10 años, exclusivamente podría solicitarse al obligado tributario los justificantes (la liquidación o autoliquidación y la contabilidad) que acrediten dichos créditos en la medida en que se hubieran compensado o aplicado en dicho ejercicio comprobado, y no frente a los que estuvieran pendientes.

Contenido y posible efecto preclusivo de los procedimientos de inspección en relación con el derecho a comprobar las bases, cuotas o deducciones generadas en ejercicios o periodos impositivos en los que éste no estuviera prescrito

Diferenciaremos entre los procedimientos de Inspección de alcance general y los de alcance parcial:

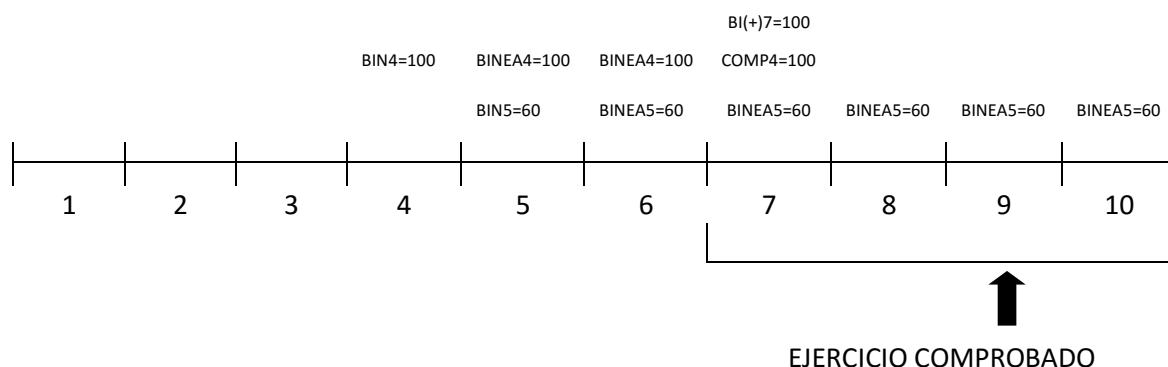
- Cuando el procedimiento de inspección tuviese alcance general de acuerdo con el artículo 148 de la LGT, la norma no deja lugar a dudas, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de TODOS los créditos pendientes correspondientes a TODOS LOS EJERCICIOS en los que el derecho a comprobar no hubiera prescrito. Por tanto, cuando el procedimiento tenga alcance general se proyectará el efecto preclusivo respecto de todos los créditos que estuvieran pendientes de compensación o aplicación en el ejercicio comprobado.

Respecto a las bases, cuotas y deducciones que no hubieran quedado incluidas en el alcance general por haber sido compensadas o aplicadas en ejercicios anteriores al que es objeto de comprobación no se verán afectadas por el efecto preclusivo, por lo que nada impedirá que se

pueda iniciar un nuevo procedimiento para comprobarlas siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a iniciarlo, ni el derecho a liquidar.

Por el contrario, dado el efecto preclusivo que la Ley otorga al alcance general, una vez finalizadas las actuaciones no se podrá volver a comprobar las bases o cuotas pendientes de compensación o las deducciones pendientes de aplicación de cualquiera de los ejercicios anteriores que ya fueron objeto de comprobación.

Ejemplo cuando el procedimiento de inspección tuviese alcance general:



En el supuesto de actuaciones de alcance general del ejercicio IS 9 incluirán en todo caso la comprobación de los siguientes elementos de la obligación tributaria:

- IS 9.
- B1NEA5 pendiente de compensar generada en el año 5.

Por el contrario, no se incluirá dentro del alcance, de acuerdo con el artículo 66 bis de la LGT, la comprobación de la BINEA 4, pues fue compensada en el ejercicio 7 con la base imponible positiva de dicho ejercicio y por lo tanto no sería una base pendiente de compensación en el ejercicio comprobado 9. No obstante, la comprobación de la BINEA 4 no se verá afectada por el efecto preclusivo del procedimiento, por lo que nada impedirá que se pueda iniciar un nuevo procedimiento para comprobarlas siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a iniciarlo, ni el derecho a liquidar.

De este ejemplo se puede concluir que aunque del literal del artículo 66 bis pareciera desprenderse que el alcance general estaría permitiendo la comprobación de cualquier base, cuota o deducción de los 10 años anteriores, la realidad es que en la mayoría de los supuestos no será así. En la práctica sólo quedarán incluidas en el alcance aquellas bases o cuotas **que se compensen en el ejercicio comprobado** o que estén **pendientes de compensación** o las **deducciones aplicadas en el ejercicio comprobado** o que estén **pendientes de aplicación** cuyo plazo de comprobación no estuviese prescrito. Por tanto, no quedarían incluidas dentro del

alcance del procedimiento la comprobación de aquellas bases o cuotas que **ya hubieran sido compensadas** ni las deducciones que **ya hubieran sido aplicadas con anterioridad**.

- Cuando el procedimiento de inspección tenga alcance parcial de acuerdo con lo previsto en el artículo 148 de la LGT, y se decidiera incluir la comprobación de algunas de las bases o cuotas **pendientes de compensación** o deducciones **pendientes de aplicación** deberá mencionarse expresamente en el objeto del procedimiento aquellos periodos que van a ser objeto de comprobación, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

De esta manera, si no se comprobase un ejercicio en su totalidad (por ejemplo, si se limitase sólo a comprobar una deducción), las actuaciones tendrían carácter parcial, pudiendo además en estos casos comprobarse algún crédito fiscal pendiente de compensación o aplicación que se incluyese expresamente.

Ejemplo: imaginemos que en el año 2013 hubiese una BINEA del año 2006 y otra del año 2007 pendientes de compensación. Si se decidiese comprobar exclusivamente las amortizaciones del año 2013 y se incluyese además la BINEA del año 2006, las actuaciones tendrían carácter parcial. Nada impediría comprobar con posterioridad la BINEA del año 2007 siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobarla y liquidarla.