

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ061759

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 21 de enero de 2016

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 6705/2013

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones.** *Dilaciones no imputables al contribuyente: solicitud de aplazamiento sin previa fijación de la fecha de comparecencia por la Inspección.* El retraso en la aportación de documentación no es una dilación imputable al contribuyente cuando estamos ante una comparecencia que no tiene fecha prevista y el interesado solicita aplazamiento. En el caso que nos ocupa, no existía comparecencia prefijada por la Administración que hubiera de diferirse a solicitud del obligado tributario. En ninguna de las diligencias citadas fija la Inspección una fecha de comparecencia para la que el contribuyente solicite aplazamiento. En consecuencia, las solicitudes formuladas por el obligado tributario de aplazar la comparecencia no pueden ser computadas como dilación imputable a él dado que tal comparecencia no estaba previamente fijada por la Inspección. No había, por tanto, nada que aplazar.

**(Criterio 1 de 2)**

**Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Supuestos específicos. Operaciones prescritas que afectan a períodos no prescritos.** *Liquidación por IVA que comprende los períodos trimestrales de varios ejercicios, anulándose por prescripción los correspondientes al primer año regularizado.* Impugnado un acto comprensivo de diversos períodos, un órgano revisor declara prescritos unos períodos de IVA en los que se generaron saldos a compensar. La prescripción declarada en los períodos prescritos impide trasladar el resultado de la regularización -que en este caso afecta al saldo a compensar, minorándolo- a los períodos no prescritos, en virtud del principio de seguridad jurídica que preside la institución de la prescripción. La Administración no puede revisar con ocasión de la declaración del IVA del periodo no prescrito los saldos provenientes de periodos anteriores ya prescritos, entrando a conocer de las distintas operaciones que se han producido a lo largo del período prescrito y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar. Esto es, no puede regularizar la situación jurídico-tributaria del sujeto pasivo en el período prescrito aun cuando tenga trascendencia sobre ejercicios posteriores, como sucede cuando el resultado es a compensar. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 64, 66, 67, 68, 70, 104, 106 y 150.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 104.

RD 939/1986 (RGIT), art. 36.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 99.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso de alzada interpuesto por D. ... en representación de la entidad **X S.A.**, con **NIF:** ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias de fecha 23 de septiembre de 2013, por la que se desestima la reclamación 33/1407/2011, interpuesta frente a Acuerdo de liquidación de fecha 14 de abril de 2011 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, derivado del acta de disconformidad A02 número ..., incoada a la entidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, del que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 2.354.022,94 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 14 de abril de 2011 el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la AEAT dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2006 a 2008, derivado del acta de disconformidad número **A02-...** incoada en el seno del

procedimiento iniciado respecto a la entidad **X S.A.** De la regularización practicada resulta una cantidad a ingresar de 2.354.022,94 euros, de los que 2.004.150,91 euros corresponden a cuota, y 349.872,03 euros a intereses de demora.

La actividad de la entidad se encuentra clasificada en el epígrafe 501.1 del IAE, Construcción completa, reparación y conservación, actividad sujeta y no exenta de IVA.

En los ejercicios comprobados, las actividades de la entidad son las siguientes:

	Operaciones c/ deducción	Operaciones s/deducción	TOTAL 2006	Prorrata
<b>Construcción edificaciones</b>	28.398.063,86	6.448,79	28.404.512,65	99,9773%
<b>Promoción y venta inmobiliaria</b>	28.745.039,45	2.256.961,38	31.002.000,83	92,7199%
<b>Alquiler inmuebles</b>	1.603.402,94	41.273,29	1.644.676,23	97,4905%
<b>TOTAL</b>	58.746.506,25	2.304.683,46	61.051.189,71	96,2250%
	Operaciones c/ deducción	Operaciones s/deducción	TOTAL 2007	Prorrata
<b>Promoción y venta inmobiliaria</b>	31.323.521,36	55.869.152,33	87.192.673,69	35,92%
<b>Arrendamiento de inmuebles</b>	1.619.320,08	63.229,89	1.682.549,97	96,24%
<b>Construcción de edificaciones</b>	26.793.153,62	6.702,85	26.799.856,47	99,97%
<b>TOTAL</b>	59.735.995,06	55.939.085,07	115.675.080,13	
	Operaciones c/ deducción	Operaciones s/deducción	TOTAL 2008	Prorrata
<b>Promoción y venta inmobiliaria</b>	31.323.521,36	55.869.152,33	87.192.673,69	35,92%
<b>Construcción y arrendamientos</b>	28.412.473,70	69.932,74	28.482.406,44	99,75%
<b>TOTAL</b>	59.735.995,06	55.939.085,07	115.675.080,13	

La entidad aplicó correctamente la prorrata especial en 2007, pero no lo hizo en 2006. Así, la regularización del ejercicio 2006 se practica respecto de dos operaciones:

A) Venta al Principado de Asturias de un inmueble adquirido a Y....

En marzo de 2004 se compra un inmueble en construcción a la sociedad **Y...** y con fecha de finalización previsto para el año 2007, sito en ..., para uso de oficinas, aparcamiento y archivos. En el mes de octubre del mismo año se firma un Protocolo de Intenciones con el Principado de Asturias para el alquiler de dicho inmueble por un período de 30 años prorrogables, con opción de compra y pago en metálico o mediante dación de activos.

El precio de la adquisición de X a Y... ascendió a 59.489.189,75 euros (IVA incluido), siendo firmada la escritura de compraventa el 19 de abril de 2007 y la venta al Principado de Asturias el 23 de abril de 2007 siendo el precio de venta de 58.126.113,71 euros que ha sido satisfecho a través la entrega de inmuebles valorados en 53.753.380 euros y entrega en efectivo del resto.

**X** dedujo una parte significativa del IVA soportado originado en la adquisición de los inmuebles a **Y...**, por aplicación de la regla de prorrata general.

Tal como recoge la Memoria del sujeto pasivo correspondiente al ejercicio 2006 en su página 21 y el informe de gestión del mismo año en la página 53 (páginas 28 y 60 respectivamente del expediente electrónico Reg. Mercantil Depósito de Cuentas 2006), en 2006 el Principado de Asturias cambió su intención de alquilar el inmueble por el de comprarlo, realizando un primer pago por valor de 2.256.961,38 € en el mes de diciembre a través de una permuta. Los pagos a cuenta que **X, S.A.** había realizado a 31 de diciembre se dieron de baja contablemente como anticipos para el inmovilizado y de alta como anticipos a proveedores.

El cambio de intención del Principado tiene como consecuencia que el IVA soportado por la adquisición del inmueble a **Y...** pasa de ser deducible a no deducible, ya que pasa a realizar una operación que no origina el derecho a la deducción puesto que se trata de una segunda transmisión que está exenta de acuerdo con el artículo 20.uno.22º de la Ley 37/1992.

El IVA soportado y deducido, antes de la aplicación de la prorrata, por la adquisición del inmueble a Y... ha sido el siguiente:

BASE IMPONIBLE	IVA	FECHA FACTURA	PERIDO DEDUCCION
2.000.000,00	320.000,00	30/03/2004	MAR-04
11.612.458,17	1.857.993,31	30/11/2005	ENR-06
8.524.015,82	1.363.842,53	01/11/2006	MAR-07
29.147.310,28	4.663.569,64	19/04/2007	ABRIL-07
<b>TOTAL</b>	<b>51.283.784,27</b>	<b>.205.405,48</b>	

El IVA soportado en el ejercicio 2006 ha sido de 7.419.911,44€ de los que 1.857.993,31 corresponden a la adquisición del inmueble a Y.... El sujeto pasivo aplicó la prorrata general y consideró IVA no deducible el 3% de 7.419.911,44 es decir 222.597,34€, sin embargo dado que de acuerdo con el artículo 103.dos.2º las cuotas deducibles por aplicación de la prorrata general exceden en un 20 por ciento de las que resultarían por aplicación de la prorrata especial, procede aplicar ésta y el IVA no deducible es de 1.857.993,31 €.

Por otra parte, el sujeto pasivo dedujo en el ejercicio 2004, 320.000€ de IVA soportado por la adquisición del inmueble, puesto que en aquel momento la intención era alquilarlo con opción de compra, pero al cambiar en el 2006 el Principado su intención de alquilar por el de la compra produce que se deba aplicar el artículo 99.dos que dispone que *"Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado"*. De acuerdo con el citado artículo se rectifican los 320.000 € deducidos en el ejercicio 2004 que pasan a no ser deducibles en el ejercicio 2006.

**B) Promoción de locales y viviendas en ..., parte de las cuales se dedican al arrendamiento.**

Los inmuebles de la Promoción **N** estaban inicialmente destinados al alquiler, pero en diciembre de 2006, según se recoge en la página 21 de la Memoria del citado año, se decidió destinarlos a la venta, salvo 15 viviendas que representan un porcentaje de un 28,61% de la promoción que siguieron destinándose al alquiler.

De acuerdo con las hojas que se acompañan como Anexo a la diligencia n.º 12 el IVA soportado en el ejercicio 2006 correspondiente a la Promoción **N** ha sido de 170.426,20 € del que no será deducible un 28,61%, es decir 48.754,94 €, ya que no se podrá deducir en ninguna medida el Impuesto que se soporte como consecuencia de la promoción de edificaciones para su posterior arrendamiento como viviendas, dado que el destino previsible de dichos inmuebles está constituido por una operación que no origina el derecho a la deducción ya que está exenta de acuerdo con el artículo 20.uno.23º de la Ley 37/1992.

Resulta pues, de acuerdo con los apartados A y B anteriores un IVA no deducible en el mes de diciembre del ejercicio 2006 por aplicación de la prorrata especial de 2.004.150,91 € (1.857.993,31 + 320.000 + 48.754,94 - 222.597,34).

Los motivos de fondo de la regularización afectan únicamente al mes de diciembre de 2006, si bien tienen consecuencia en los periodos siguientes por los menores saldos resultantes a compensar que derivan de la consideración de 2.004.150,91 euros como IVA no deducible.

**Segundo.**

Disconforme la entidad con el Acuerdo de liquidación, interpuso contra el mismo ante el TEAR de Asturias la reclamación económico-administrativa nº 33/1407/2011, reclamación que es desestimada mediante Resolución de fecha 13 de septiembre de 2013.

**Tercero.**

Frente a la Resolución anterior, **X** interpone el presente recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en base a las siguientes alegaciones:

- Prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación por los periodos que abarcan hasta febrero de 2007, por superarse el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.
- Improcedente regularización del IVA deducido en marzo de 2004, puesto que la rectificación debió efectuarse en este periodo y no en diciembre de 2006, y marzo de 2004 es un periodo ya prescrito.
- Es correcta la aplicación de la prorrata que hizo la entidad en el ejercicio 2006.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Este Tribunal es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo hábil y por persona legitimada conforme a lo previsto en la Ley 58/2003, General Tributaria y en el Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa.

**Segundo.**

Alega en primer lugar X la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, para lo que procederemos a continuación a analizar si la Inspección excedió el plazo de doce meses de duración de sus actuaciones, no sin antes hacer mención a los artículos siguientes:

El artículo 150 de la Ley 58/2003 General Tributaria regula el plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

*“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.*

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

*a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.(...)”

El artículo 104.2 de la LGT regula los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa:

*“(...) 2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.*

*Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.”*

El artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI), dispone:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o

información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

d) La paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se considere incumplido el trámite hasta su cumplimentación por el obligado tributario, sin perjuicio de la posibilidad de que pueda declararse la caducidad, previa advertencia al interesado.

e) El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación o en la notificación del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido.

f) La aportación por el obligado tributario de datos, documentos o pruebas relacionados con la aplicación del método de estimación indirecta desde que se deje constancia en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 158.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

g) La presentación por el obligado tributario de declaraciones reguladas en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad. La dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o desde el día siguiente al de la presentación en los supuestos de presentación fuera de plazo hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución, complementaria o sustitutiva.

h) La falta de presentación en plazo de la declaración informativa con el contenido de los libros registro regulada en el artículo 36 de este Reglamento. La dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación”.

En el caso que nos ocupa, las actuaciones se iniciaron el 26 de enero de 2010, y finalizaron mediante la notificación al obligado tributario del Acuerdo de liquidación, en fecha 15 de abril de 2011. El tiempo transcurrido es superior a los doce meses recogidos en la normativa, pero la Inspección considera que deben descontarse 102 días por dilaciones no imputables a la Administración:

Motivo dilación	Fecha inicio	Fecha fin	Nº días
Aplazamiento	22-11-2010	10-01-2011	48
Aplazamiento	31-01-2011	04-03-2011	32
Retraso	13-10-2010	19-10-2010	6
Retraso	19-10-2010	03-11-2010	15

Respecto de las dos primeras dilaciones, la entidad considera que no cabe imputar dilación alguna por los aplazamientos solicitados, puesto que no es lógico que se aplaze una cita que aún no ha sido fijada.

Si acudimos a la Diligencia 10, de fecha 22 de noviembre de 2010, consta únicamente que se aporta documento de representación relativo a la ampliación de actuaciones al IVA del ejercicio 2008, y que la entidad solicita aplazamiento hasta el 10 de enero de 2011, advirtiendo a la empresa que el aplazamiento origina una dilación no imputable a la Administración.

En la Diligencia 11, de 31 de enero de 2011, consta: que entre el 10 de enero y el 31 de enero se han aportado algunos documentos; que queda pendiente de aportar especificación de los gastos derivados de las facturas recibidas de Z..., así como la factura de S..., y los ingresos por arrendamiento de los ejercicios 2006 y 2007. Asimismo, el compareciente manifiesta que solicita el aplazamiento de las actuaciones hasta el 4 de marzo de 2011, indicando que se accede a la petición, y que constituye una dilación no imputable a la Administración.

En efecto, de acuerdo con la normativa expuesta, los aplazamientos solicitados por el propio compareciente constituyen retrasos por parte del obligado tributario en el cumplimiento de sus comparecencias y, por tanto, dilaciones no imputables a la Administración.

No obstante lo anterior, a la vista del contenido de las diligencias que acabamos de exponer podemos comprobar que la Inspección de los Tributos no había fijado fecha alguna de comparecencia que hubiera de ser aplazada mediante la solicitud del obligado tributario, siendo preciso señalar al respecto que, si bien este Tribunal Central sostuvo en anteriores resoluciones el criterio que cuando la Inspección no fije plazo para cumplimentar las

solicitudes formuladas ha de aplicarse el plazo de diez días previsto en el artículo 36.4 del RGIT, el Tribunal Supremo en sentencias de 24-11-2011 (Recurso de casación 791/2009) y de 19-04-2012 (Recurso de casación 541/2011) ha puesto de manifiesto respecto de dicho precepto que:

*“Por tanto, existe una norma de cuyo tenor literal se deduce que cuando la Inspección requiere la presentación de datos, informes u otros antecedentes, ha de conceder un plazo, siempre no inferior a diez días, para su cumplimentación, de tal forma que la inobservancia de este deber como ha sucedido en el caso de autos, impide a la Administración beneficiarse de una indeterminación creada por ella y achacar al inspeccionado el incumplimiento de un plazo que no ha sido determinado, sin que el defecto expresado pueda subsanarse computando un plazo de quince días siguientes a la solicitud de la Inspección. El artículo 31.bis.2 del Reglamento de Inspección de 1986, incorporado por Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, considera dilaciones imputables al propio obligado tributario, "el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección", pero el más elemental de los razonamientos exige que aquél solo pueda afirmarse a partir de la fijación de un plazo concreto. Dicho de otro modo, si retrasar (se) es "diferir o suspender la ejecución de algo", es claro que dicho efecto solo puede ser computado a partir del señalamiento de un momento determinado para llevar a cabo dicha ejecución. En fin, el argumento opuesto por la Administración es contrario también al hecho que el Reglamento fija el plazo de diez días como mínimo, a lo que ha de añadirse que si lo aceptáramos, habría que admitir también que no habiendo señalado término para cumplir la más compleja de las solicitudes formuladas por la Inspección, se aplicaría el indicado de 10 días, lo que supondría una violación del principio de proporcionalidad.*

*En aplicación del criterio sentado por el Tribunal Supremo, este Tribunal Central considera que no puede considerarse la existencia de dilación por el período previo al señalamiento de un plazo expreso con independencia de que dicha determinación se produjese a instancias del obligado tributario, sin que dicho defecto pueda subsanarse con la minoración del plazo concedido en el plazo mínimo de diez días señalado legalmente, de manera que no cabe, a juicio de este Tribunal, imputar al obligado tributario como dilación el período de tiempo transcurrido entre el 22/11/2010 y el 10/01/2011, y entre el 31/01/2011 y el 04/03/2011, toda vez que la Inspección de los Tributos no había fijado fecha alguna de comparecencia que hubiera de ser aplazada mediante la solicitud del obligado tributario. Aplazar no es sino diferir la ejecución de un acto (Diccionario RAE). Pues bien, en el caso que nos ocupa, no existía comparecencia prefijada por la Administración que hubiera de diferirse a solicitud del obligado tributario. En ninguna de las diligencias citadas fija la Inspección una fecha de comparecencia para la que el contribuyente solicite aplazamiento. En consecuencia, las solicitudes formuladas por el obligado tributario de aplazar la comparecencia no pueden ser computadas como dilación imputable a él dado que tal comparecencia no estaba previamente fijada por la Inspección. No había, por tanto, nada que aplazar. No procede, en consecuencia, descontar 49 y 32 días respectivamente en concepto de dilación, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal en reciente resolución de este de 05-03-2015 (RG 3539/13).*

De esta forma, no es necesario entrar a examinar las otras supuestas dilaciones imputadas por la Administración, puesto que el procedimiento inspector comenzó el 26/01/2010, y finalizó el 15/04/2011 con la notificación del Acuerdo de liquidación, y si consideramos que no deben descontarse 81 días de dilaciones no imputables a la Administración, resulta que el procedimiento debió finalizar el 26 de enero de 2011, o incluso teniendo en cuenta las dilaciones por retrasos en aportar documentación, llegaríamos hasta el 16 de febrero de 2011, pero desde luego no hasta el 15 de abril, fecha en la que finalizó el procedimiento. Por tanto, queda claro que el procedimiento inspector excedió el plazo de doce meses de duración, tal y como alega la entidad, no considerándose interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas por la Inspección hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.

### **Tercero.**

A efectos de determinar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IVA de los ejercicios examinados, es preciso traer a colación los artículos 66 a 68 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), en los que se determina por lo que aquí interesa lo siguiente:

Artículo 66 de la LGT:

*“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:*

- a) El derecho de la Administración, para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

Artículo 67 de la LGT:

*“El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes normas:*

*En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.”*

Artículo 68 de la LGT:

*“1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:*

*a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.”*

Llegados a este punto podemos determinar que debe declararse prescrito el derecho de la Administración para regularizar el IVA del ejercicio 2006, porque el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones tiene como efecto que no se considere interrumpida la prescripción por todo lo actuado, por lo que se produce la prescripción del ejercicio 2006.

#### **Cuarto.**

Debemos destacar que en el Acuerdo de liquidación impugnado se regularizan los ejercicios 2006, 2007 y 2008 del Impuesto sobre el Valor Añadido. En el mes de diciembre de 2006 se declara IVA no deducible la cantidad de 2.004.150,91 euros por aplicación de la prorratea especial. En los ejercicios 2007 y 2008 no se efectúa ninguna regularización por motivos de fondo, resultando únicamente cantidades a ingresar en algunos periodos como consecuencia de la regularización de diciembre de 2006, por modificarse las cantidades a compensar en periodos futuros. Es decir, la regularización practicada por el ejercicio 2006, que se ha declarado prescrito, causa efectos en periodos posteriores no prescritos.

Así, la siguiente cuestión a tratar en relación a los ejercicios no prescritos es si el importe “a compensar de ejercicios anteriores” resultante de las actuaciones de comprobación de los periodos prescritos debe tomarse en cuenta en los ejercicios no prescritos o debe tomarse el importe declarado por el contribuyente en la partida “a compensar de periodos anteriores”.

Para ello hemos de tener en cuenta como punto de partida los fundamentos de derecho anteriores, que han llevado a este Tribunal Económico-Administrativo Central a declarar la prescripción del derecho a liquidar de la Administración tributaria, por el concepto de IVA, ejercicio 2006. Esto es, en definitiva lo que estamos planteando son los efectos que dicha declaración de prescripción tiene en relación con los periodos regularizados posteriores no prescritos.

La prescripción es una institución vinculada a un principio esencial que preside las relaciones jurídicas, como es el de seguridad jurídica que, como ha señalado la Audiencia Nacional entre otras en sentencia de 24 de mayo de 2012 (recurso 249/2009), “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 alguno. Dicho de otra forma, la prescripción consolida definitivamente la situación jurídica correspondiente, impidiendo –por el transcurso del tiempo unido a la falta de ejercicio de la acción- que tal situación pueda alterarse en el futuro”.

*Considerando este principio y, en relación con la materia tributaria, afirma la AN en la sentencia citada que “por más que el artículo 70.3 de aquella ley (LGT) se incluya dentro de la Sección relativa a la prescripción, su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísima trascendencia, pues se limita el precepto a señalar que “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”, expresión que –a juicio de la Sala- no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza”.*

Previamente, la misma Audiencia Nacional, en sentencia de 29 de marzo de 2012, en recurso 295/2011, estableció lo siguiente en sus fundamentos tercero y cuarto:

#### **Tercero.**

*La cuestión planteada, en idénticos términos a los debatidos en vía administrativa y económico-administrativa, es como concreta la recurrente en el fundamento jurídico primero del escrito de demanda, la determinación de las consecuencias de la declaración de prescripción de determinados periodos impositivos de*

IVA cuando en ellos se generaban cuotas a compensar en periodos posteriores, citando el resumen que el TEAC hace en la resolución impugnada:

*"la cuestión controvertida es que en el acuerdo de ejecución la Administración toma como importe a compensar de ejercicios anteriores el importe resultante de las actuaciones de comprobación de los periodos prescritos y la interesada alega que debe tomarse el importe declarado por el contribuyente en la partida a compensar de periodos anteriores. La entidad manifiesta que la Administración no puede modificar un importe que procede de periodos prescritos".*

Igualmente centra la cuestión el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda:

*"la cuestión controvertida estriba en determinar si para la fijación del importe a compensar de ejercicios anteriores que debe incluirse en la liquidación del IVA relativa al mes de diciembre de 2003, debe tenerse en cuenta la cifra consignada por la propia entidad en sus declaraciones o si, por el contrario, dicha cantidad debe ser la resultante de la comprobación efectuada por la Administración de los ejercicios anteriores aún cuando los mismos se encuentren prescritos".*

#### **Cuarto.**

*La tesis de la actora se fundamenta en que sus conclusiones han sido establecidas por el Tribunal Supremo en su jurisprudencia, entre otras en la sentencia de 25 de enero de 2010 y en distintas sentencias de esta Sala (Sección Segunda) de fechas 21 de julio de 2011 (recurso 289/2008 ) 2 de febrero de 2011 (recurso 478/2007 ), y 16 de diciembre de 2010 (recurso 366/2007 ).*

La Sección Segunda recuerda que ya en el año 1999 el Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 13 de marzo (recurso de casación 2911/1994 ) señaló que "la autoliquidación del contribuyente, efectuada en 1979, se revela como decisiva y clave en la cuestión. Una vez transcurridos los cinco años subsiguientes a la misma ningún precepto autoriza a legitimar una revisión de las declaraciones siguientes, y por tanto de las amortizaciones fijadas y aprobadas en 1979.

*En principio, la Administración está facultada para comprobar mientras no haya prescrito el plazo para ejercer el derecho a determinar la deuda tributaria.*

*En este sentido, la Ley General Tributaria reconoce en su art. 109.1 , en relación con el art. 140, entre las facultades de la Administración e Inspección, la de comprobación, al disponer que: "La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible"; señalando en su apartado 2, que: "La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley".*

Esta facultad de "comprobación" se ha de entender como constatación de la veracidad de lo declarado por el sujeto pasivo. Sin embargo, su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el art. 64 de la citada Ley, de forma que, si bien la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo de los cinco años los efectos de la comprobación, si bien puede fijar, tras la comprobación, los hechos, actos o elementos que determinan lo consignado en las declaraciones que, al quedar dentro del ámbito temporal del art. 64 LGT , si pueden ser objeto de investigación, y cuyo resultado podría ser el de la práctica de nueva liquidación por parte de la Administración, es decir, la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad."

*En la sentencia del Tribunal Supremo citada, de 25 de enero de 2010 (recurso de casación 955/2005 ) se razona como sigue:*

*"TERCERO. La cuestión de fondo que se plantea en el recurso de casación es, en realidad, la determinación de las consecuencias de la declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases imponibles negativas que resultaban compensadas en ejercicios posteriores.*

En concreto, debe determinarse si la prescripción de la liquidación correspondiente al ejercicio de IRPF 1985, con la consiguiente imposibilidad de comprobación y regularización por parte de la Administración tributaria

y, por lo tanto, la admisión de la declaración realizada por el contribuyente, debe proyectar sus consecuencias sobre un ejercicio posterior, en este caso el ejercicio de 1989 y, en consecuencia, considerar correcta la compensación realizada en este ejercicio fruto de la minusvalía generada en el ejercicio 1985.

*Como ha señalado esta Sala, en un supuesto similar, en Sentencia de 30 de enero de 2004 (rec. cas. núm. 10849/1998 ), "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%, 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. [...]. Es 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 reducida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983. El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983" (FJ Tercero). Aplicando la misma doctrina, la Sentencia de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 4447/03 ) concluye que "la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura, puede trasladarse a los ejercicios siguientes. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección" (FD Tercero).*

El criterio expuesto, por razón de la unidad de doctrina, debe aplicarse al supuesto que nos ocupa, anterior a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT/2003). Y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables "ratione temporis" para resolver la cuestión suscitada.

Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT 58/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases imponibles negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores. No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado cuando señala que "la prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, sino simplemente la imposibilidad por imperativo legal de rectificar dicha liquidación".

*Por el contrario, declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos. "*

*La Administración alega que a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, que es de aplicación al acuerdo de ejecución impugnado, por mor de lo dispuesto en el art. 106 pfo. 4 de la misma, en la redacción vigente en las fechas relevantes (ahora es el pfo. 5 por la modificación operada por el R.D. Ley 20/2011 de 30 de diciembre) puede utilizarse lo concluido por la Inspección en los periodos prescritos.*

*El precepto tiene el siguiente tenor literal:*

*"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."*

*El precepto se encuentra dentro de la regulación que la Ley General Tributaria hace de la prueba, y establece una obligación de conservación de documentos justificativos de determinados beneficios fiscales cuando ha transcurrido el plazo de prescripción respecto de los ejercicios en que se originaron.*

*La Sala comparte las consideraciones recogidas en el voto particular que formula uno de los vocales del TEAC que sustancialmente razona que:*

*1-. El derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por esta, incluso en lo que afecta a la determinación de las sumas a compensar en ejercicios futuros, dado que la prescripción del derecho a liquidar convierte en imposible la determinación de la deuda tributaria mediante liquidación.*

2- La prescripción no impide, por otra parte, que se compensen sumas en periodos futuros, pero en ese caso deberán ser las declaradas por el obligado tributario, pues la prescripción impide la comprobación o verificación de los saldos en cuestión a la Administración tributaria.

3- La sustitución de saldos a compensar declarados por otros distintos no es irrelevante; el mecanismo de la compensación relaciona dos periodos impositivos de forma directa, de modo que alterar los términos cuantitativos de los saldos a compensar en el periodo no prescrito que proceden de ejercicios prescritos afecta necesariamente, no sólo a la liquidación del periodo no prescrito, sino también al periodo del que deriva, en este caso de los periodos prescritos.

4- Si se admitiese esta posibilidad (la comprobación de los saldos declarados a compensar) se estaría de hecho dejando sin contenido la prescripción, revisando y regularizando los saldos declarados en sus autoliquidaciones por el obligado tributario en los periodos declarados prescritos.

5- " Como consecuencia de la prescripción la liquidación del periodo prescrito que se presume cierta deviene firme. La prescripción implica que la Administración no pueda determinar la deuda tributaria correspondiente" como resulta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia.

6- " Los saldos compensables son los definitivos del periodo en que se produjeron, y este carácter definitivo deriva, bien de que han sido comprobadas y liquidadas por la Inspección, bien de que han ganado la prescripción .".

7- La interpretación de la Administración introduce diferencias injustificadas en el supuesto del IVA entre el obligado tributario que optó por la devolución, que la obtendría como consecuencia de la declaración de prescripción, y el que optó por la compensación el cual vería comprobada y en su caso modificada la cuantía de los saldos a compensar.

En resumen, la tesis de la Administración conduce a dejar sin efecto la prescripción, permitiéndole volver a comprobar y en su caso regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, en flagrante infracción de los principios de seguridad jurídica y de cosa juzgada administrativa.

De las consideraciones expuestas resulta que el recurso debe ser estimado porque la Administración ha resuelto, para calcular el IVA del periodo no prescrito, con fundamento en las conclusiones obtenidas en los periodos prescritos, utilizando los importes a compensar de ejercicios anteriores prescritos.

De cuanto queda expuesto resulta la estimación del presente recurso contencioso administrativo, y la anulación del acto administrativo impugnado que es conforme a derecho".

De acuerdo con esta sentencia, el derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por ésta, incluso en lo que afecta a la determinación de las sumas a compensar en ejercicios futuros, dado que la prescripción del derecho a liquidar convierte en imposible la determinación de la deuda tributaria mediante liquidación. La prescripción no impide que se compensen sumas en periodos futuros, pero en ese caso deberán ser las declaradas por el obligado tributario, pues la prescripción impide la comprobación o verificación de los saldos en cuestión a la Administración tributaria.

Refrendando este criterio, el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha manifestado en las resoluciones de 20 de noviembre de 2014 (RG 6447/2012), 23 de enero de 2014 (RG 1334/2011) y 18 de julio de 2013 (RG 4693/2011).

Del mismo modo, en relación con la aplicación del artículo 106.4 de la Ley General Tributaria en el Impuesto sobre el Valor Añadido el Tribunal Supremo se pronuncia en su sentencia de 20 de septiembre de 2013, en recurso de casación 4348/2012, cuyo fundamento quinto establece al respecto:

(...) Las disposiciones que regulan la materia están contemplando, en cualquier caso, que, recibida la solicitud de devolución, la Administración pueda poner en funcionamiento sus potestades de comprobación, dentro del procedimiento, pues parten o presuponen la co-vigencia del derecho a la devolución y de las potestades comprobadoras. Las facultades de comprobación administrativa son solamente las que se derivan del artículo 106.4 de la LGT ("Normas sobre medios y valoración de la prueba") donde se establece: "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".

En suma, la cuestión es decidir si el derecho a la recuperación del exceso no compensado al provenir de ejercicios ya prescritos impide a la Administración toda comprobación más allá de su constatación, o si, al contrario, pueden entrar en juego y en plenitud las facultades de comprobación que ha previsto el ordenamiento para tributos no prescritos, pues si estamos en presencia de un derecho al reembolso, derivado de la normativa del IVA, tales son las potestades que se atribuyen a la Administración.

En términos de la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 2008, la prescripción de un ejercicio en el que se han acreditado cantidades a compensar o créditos de impuesto para ejercicios futuros, impide a la

*Administración modificar las cuantías que, procedentes del primero, pueden ser trasladadas a estos otros. Por consiguiente, la Administración debería limitarse en sus actuaciones a solicitar al interesado la justificación documental a que hemos hecho referencia.*

Distinto es el caso en que en relación con un hecho imponible que se produce en un ejercicio no prescrito y por el que cabe practicar regularización, sea necesario examinar algunos elementos del mismo procedente de ejercicios prescritos. Esto es, los tribunales (incluyendo este TEAC) reconocen que la LGT no establece la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de hechos realizados en ejercicios anteriores que estén prescritos pero que tienen relevancia para liquidar hechos imposables no prescritos. En este caso es innegable que debe reconocerse a la Administración la posibilidad de comprobar lo sucedido en ejercicios prescritos, aun cuando no pueda regularizarlos, siempre que sea necesario para poder regularizar un ejercicio no prescrito (por cuanto la operación en concreto surte efectos en periodos no prescritos).

En el presente caso atendiendo a la especial mecánica del IVA, debemos analizar los efectos de la prescripción de periodos en los que resultan saldos a compensar en periodos siguientes y que inciden en periodos no prescritos, teniendo presentes las peculiaridades que presenta el Impuesto, así como los principios inherentes a la institución de la prescripción, que se han comentado:

- En el IVA el derecho a deducción forma parte del mecanismo del Impuesto; este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones y si durante un periodo impositivo la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar por tanto la deducción mediante la imputación, se prevé que pueda trasladarse el excedente al periodo impositivo siguiente (durante los tres primeros trimestres u once primeros meses) o bien proceder a la devolución (en la última declaración liquidación del ejercicio, o en las mensuales si se ha optado en la actualidad por inscribirse en el registro de devolución mensual), todo ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.cinco de la Ley 37/1992.

- En el IVA, el obligado tributario opta por la compensación o por la devolución de los saldos existentes a su favor el 31 de diciembre de cada año, o en su caso, al término de cada periodo de liquidación (de acogerse al sistema de devolución mensual en la actualidad). Lo que está pendiente de compensar no son cuotas propiamente dichas, sino los saldos derivados de los excesos de las cuotas soportadas sobre las cuotas devengadas. Esta matización nos lleva a considerar las especialidades propias del IVA, en el caso concreto que estamos examinando, esto es, saldos a compensar que son generados en periodos inmediatos anteriores declarados prescritos por un órgano revisor.

- Iniciado un procedimiento, ya sea de oficio o a instancia de parte, el obligado tributario tienen la carga de la prueba de las cuotas pendientes de compensación que haya consignado en sus autoliquidaciones. Cuestión diferente es, que iniciado un procedimiento y habiéndose ejercitado por la Administración el derecho a comprobar, si tal derecho se extingue por prescripción debe considerarse lo consignado por el obligado tributario en sus autoliquidaciones.

Conforme al artículo 66 de la LGT, el derecho a liquidar que se extingue por la prescripción impide modificar los saldos a compensar afectados por la prescripción, incluso a los efectos de su compensación en periodos futuros, en cuanto la prescripción del derecho a liquidar supone la imposibilidad de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. No obstante, la prescripción del derecho a liquidar no impide la regularización de aquellos periodos no prescritos, aunque se tomen datos, en este caso saldos a compensar, de periodos prescritos y limitándose a incorporar aquellos datos declarados por el obligado tributario, sin extenderse a la verificación de dichos saldos, ya que tales operaciones de comprobación o liquidación están vedadas a la Administración como consecuencia de la prescripción. La sustitución de saldos a compensar declarados por otros distintos no es irrelevante; el mecanismo de la compensación relaciona dos periodos impositivos de forma directa, de modo que alterar los términos cuantitativos de los saldos a compensar en el periodo no prescrito que proceden de ejercicios prescritos afecta necesariamente, no sólo a la liquidación del periodo no prescrito, sino también al periodo del que deriva, en este caso de los periodos prescritos.

- Al tratarse de un crédito a favor del obligado tributario la alteración del mismo por parte de la inspección supone aceptar y dar por válidas las regularizaciones realizadas originariamente por la inspección y que un órgano revisor anula, declarando la imposibilidad de regularizar y entrar a examinar las operaciones concretas declaradas por el obligado tributario en sus autoliquidaciones por los periodos ya prescritos.

Como consecuencia de la prescripción, la liquidación del periodo prescrito, que se presume cierta, deviene firme. La prescripción implica que la Administración no pueda determinar la deuda tributaria correspondiente. Los saldos compensables son los definitivos del periodo en que se produjeron, y este carácter definitivo deriva, bien de que han sido comprobadas y liquidadas por la Inspección, bien de que han ganado la prescripción. Admitida la

compensación de los saldos declarados derivados de ejercicios prescritos, lo determinante para la procedencia de tal compensación es la efectiva correlación entre los saldos declarados a compensar en la declaración liquidación del periodo no prescrito y los declarados en los ejercicios prescritos, y es esa correlación la que ha de ser objeto de comprobación en el periodo no prescrito.

En definitiva, y por lo que se refiere al supuesto concreto que estamos analizando, la Administración empleó sus facultades de comprobación en relación con los ejercicios 2006, 2007 y 2008, y ha prescrito su derecho en relación con el ejercicio 2006 (que es el único en el que se practica regularización por una cuestión de fondo, de forma que en los siguientes únicamente se regularizan los efectos del traslado de saldos del ejercicio 2006), como hemos declarado en esta resolución, agotando con ello sus facultades de comprobación respecto de dicho ejercicio, no pudiendo ahora este Tribunal Económico-Administrativo arrastrar los efectos de dicha regularización a periodos no prescritos. Esto es, anuladas las liquidaciones de 2006 por este órgano revisor no se pueden trasladar los efectos de las regularizaciones efectuadas por el órgano inspector a periodos posteriores, dada la desaparición del ámbito del derecho de las liquidaciones anuladas.

Por otro lado, las liquidaciones correspondientes a los períodos no prescritos no tuvieron en cuenta la documentación de las operaciones de los períodos respecto de los que se declara la prescripción, sino que tuvieron en cuenta exclusivamente el saldo regularizado en el último período declarado prescrito, lo que lleva a ratificar lo expuesto en relación con la imposibilidad de trasladar los efectos de un acto ya anulado. Esto es, deben dejarse a salvo las facultades que la LGT otorga a la Administración en relación con los períodos no prescritos, pero en todo caso, respetando el instituto de la prescripción y el principio de seguridad jurídica que deriva del mismo. No obstante ha de indicarse que estamos revisando las actuaciones de la Administración comprensivas de períodos respecto de los que declaramos la prescripción y otros no prescritos, sin que tampoco nosotros podamos trasladar los resultados de una regularización anulada a otros períodos no prescritos, pues estaríamos violentando el principio de seguridad jurídica que preside la institución de la prescripción.

En ejecución de una resolución económico-administrativa que declara la prescripción de unos períodos no se pueden arrastrar los efectos de las regularizaciones realizadas por la Administración en esos períodos, en tanto esas liquidaciones han sido anuladas, agotando el derecho a liquidar de la Administración por dichos períodos, por lo que el resultado de esas liquidaciones anuladas no puede trasladarse a períodos no prescritos. No se puede utilizar el resultado de la regularización prescrita y tener consecuencias fiscales en períodos posteriores no prescritos, porque ello conllevaría olvidarnos de los efectos que la institución de la prescripción debe tener en el ámbito del derecho, que no es otro que impedir que la Administración vuelva a liquidar por esos períodos y que el resultado de las mismas tenga consecuencias en períodos posteriores.

La Administración no puede revisar con ocasión de la declaración del Impuesto del periodo no prescrito dichos saldos de periodos anteriores (ya prescritos), entrando a conocer de las distintas operaciones que se han producido a los largo del período prescrito y regularizarlas para determinar un nuevo saldo a compensar (sí podrá examinar si se han declarado incorrectamente los saldos pendientes de compensación en el periodo no prescrito, o si en su caso, ya se han compensado en periodos precedentes o la corrección de los errores contables o documentales que no pueden arrastrarse a períodos no prescritos). Esto es, no puede regularizar la situación jurídico-tributaria del sujeto pasivo en el período prescrito, y si ello no es posible no puede tener en cuenta el resultado de una regularización ya efectuada y que ha sido declarada prescrita por un órgano revisor, ya sea económico-administrativo (como sucede en el caso que estamos examinando puesto que hemos declarado la prescripción del ejercicio 2006, como se ha concluido en los fundamentos de derecho anteriores) o por un órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa. No se puede tener en cuenta el resultado de esa regularización aun cuando tenga trascendencia sobre ejercicios posteriores, como sucede cuando el resultado es a compensar puesto que, como venimos señalando, este resultado es inherente al ejercicio de la actividad comprobadora de la administración (regularizando las operaciones que se han producido en el período prescrito) que se anula en cuanto la Administración no puede regularizar ya la situación del sujeto pasivo. La institución de la prescripción y el principio de seguridad jurídica impiden la traslación de los efectos de esta regularización ya anulada sobre períodos posteriores no prescritos.

Cabe añadir por último que, dado el especial mecanismo del IVA, si se permitiese a la Administración revisar los saldos a compensar de los periodos prescritos, modificando su cuantía, estaríamos haciendo de peor condición a aquellos obligados tributarios que optan por la compensación al término del periodo de liquidación, respecto de aquellos que optan por la devolución, ya que, estando prescrito el periodo controvertido, aquellos que hubieran optado por la devolución obtendrían el exceso de las cuotas declaradas por el obligado tributario en el periodo prescrito, mientras que los sujetos que hubieran optado por la compensación verían modificada la cuantía de los saldos a compensar, por lo que los posibles efectos anulatorios de la prescripción de determinados periodos de liquidación se verían alterados, dejando sin efectos a la prescripción y permitiendo a la Administración volver a regularizar, lo que va en contra de la propia institución de la prescripción ganada y de los principios de seguridad jurídica y de cosa juzgada (administrativa en el caso que examinamos) que impiden a la Administración volver a pronunciarse sobre las operaciones de los periodos prescritos, determinando la liquidación correspondiente. Otro tanto ocurriría si el resultado de la regularización efectuada por los órganos de gestión o de inspección fuese a

ingresar, pues la prescripción lleva consigo la anulación de la liquidación y el no ingreso, no trasladando ningún efecto a períodos no prescritos; y ello, como comentamos, por cuanto la Administración no puede regularizar períodos prescritos ni puede trasladar el resultado de la regularización de un período prescrito a otro no prescrito, al impedirlo el propio instituto de la prescripción y el principio de seguridad jurídica.

Este Tribunal, a la vista de lo expuesto, considera que habiendo prescrito el ejercicio 2006 en que se declaran saldos a compensar en períodos impositivos posteriores, en el supuesto examinado, la cuantía de dichos saldos no puede ser alterada, sin que la Administración pueda revisar y modificar los resultados declarados por el obligado tributario.

En consecuencia, en relación a los ejercicios no prescritos debe tomarse en cuenta el importe declarado por el contribuyente en la partida “a compensar de períodos anteriores”.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el presente recurso de alzada

**ACUERDA:**

**estimarlo.**

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.