

EXPEDIENTE 595E/2023

En la ciudad de Pamplona a 18 de diciembre de 2023, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Vistos escritos presentados por AAA, con NIF XXX, en relación con la tributación por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los años 2017, 2018 y 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El interesado presentó sus declaraciones liquidaciones por el Impuesto y años de referencia, en modalidad de tributación conjunta, dentro del plazo reglamentariamente establecido.

SEGUNDO.- Con fecha 3 de mayo de 2022 presentó escrito solicitando la rectificación de las mencionadas declaraciones tomando en consideración la Sentencia de 17 de abril de 2019, del Juzgado de Primera Instancia N° 4 de Pamplona, que declara la nulidad de la relación contractual recurrida del interesado y su esposa con BBB, por lo que la entidad financiera queda obligada a la restitución del importe total abonado por la adquisición de los Bonos Subordinados unidos a los intereses legales devengados. Por su parte, el BBB recibirá la restitución de la propiedad y de la titularidad de dichos Bonos.

Dicha solicitud dio lugar a respectivas propuestas de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de esos ejercicios en las que se anulaban las compensaciones realizadas con las pérdidas pendientes de compensación para años posteriores declaradas en 2015 con origen en la transmisión del producto financiero objeto de reclamación, motivada en el artículo 55 bis de la Ley General Tributaria.

TERCERO.- Frente a dichas propuestas de liquidación interpuso el reclamante alegaciones, el 12 de diciembre de 2022, en las que manifiesta que la pérdida que tuvo lugar en 2015 es firme porque dicho ejercicio está prescrito y que por tal motivo las compensaciones con esa pérdida no deben ser alteradas.

Las citadas alegaciones fueron desestimadas con dictado de las respectivas liquidaciones provisionales en los mismos términos que las iniciales propuestas de liquidación.

CUARTO.- Mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 17 de febrero de 2023, completado con otro presentado el 22 de febrero de 2023, interpone el interesado reclamación económico-administrativa frente a las citadas liquidaciones insistiendo en sus pretensiones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- En primer lugar debemos indicar que tanto la Administración tributaria como el interesado parece entender que, en relación con el periodo impositivo de 2015, el derecho de la Administración a determinar la deuda mediante el dictado de la oportuna liquidación habría prescrito ya en el momento en que se dicta (más bien sería desde la firmeza) de la sentencia 69/2019, de 17 de abril a que hacen referencia.

No haremos especial incidencia en este asunto porque no es objeto de controversia. Pero sí diremos que tal prescripción resulta cuando menos discutible. Hay que tener en cuenta que la firmeza de dicha sentencia, salvo error, se habría producido en el año 2019, y que hasta dicha fecha la Administración tributaria no podía razonablemente pensar que la operación generadora de la pérdida en el año 2015 no era legal, de forma que el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción bien podría establecerse en el año 2019, con la firmeza de la mencionada sentencia, y no en el 2016 (como parece deducirse de las sus manifestaciones), y ello por aplicación del principio de la "actio nata", que fijaría dicho día en aquel en que la Administración podía proceder a la liquidación como consecuencia de dicha firmeza.

Pero más allá de estas consideraciones, que no afectan a la controversia aquí suscitada, pasamos a analizar la situación en los periodos de referencia, 2017, 2019 y 2019.

Entiende el reclamante que *“las cantidades compensadas por la pérdida originada en un ejercicio prescrito como es la pérdida computada en el año 2015, no puede eliminar las compensaciones realizadas en los ejercicios no prescritos 2017, 2018 y 2019, ya que se estaría vulnerando la prescripción del 2015”*.

En relación a la prescripción, la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, introduce notables variaciones en la Ley Foral General Tributaria, tal como se recoge en su preámbulo, con dos objetivos fundamentales: *“reforzar la seguridad jurídica clarificando el sentido de la normativa y ampliar las potestades de la Administración tributaria en la lucha contra el fraude. Con esa idea, se pone en evidencia la distinción conceptual entre el derecho-potestad que, por una parte, tiene la Administración tributaria de comprobar e investigar y, por otra, el derecho-potestad que tiene de liquidar la deuda tributaria. Como es sabido, en la actualidad hay muchas disputas interpretativas en esta materia, referidas fundamentalmente a la posibilidad de que la Administración pueda comprobar la corrección de determinados créditos fiscales generados en periodos prescritos pero que se van a compensar o a aplicar en periodos no prescritos.*

A este respecto, se precisa que la prescripción del derecho-potestad de la Administración a liquidar la deuda tributaria es diferente y no se puede anudar o enlazar, desde un punto de vista conceptual, con el derecho-potestad a comprobar e investigar. Este último, con carácter general, no estará sujeto a prescripción y sólo tendrá las limitaciones expresas que establezcan las leyes forales, tanto la general tributaria como la de cada tributo en particular.”

En ejecución de este propósito se introduce el artículo 55 bis y se modifica el 101 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, con los siguientes contenidos:

“Artículo 55 bis. Derecho a comprobar e investigar.

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 55 no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 101, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, 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, 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, así como de la contabilidad que las soporte, 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.”

“Artículo 101. Facultades

1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 55.a), siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 55 que no hubiesen prescrito, salvo lo establecido en la normativa propia de cada tributo y en los supuestos a los que se refiere el artículo 55 bis. 2, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 55.a), hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 17, 18 y 20.2.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquéllos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 55.a)”.

Por ello, en el apartado 1 dispone que la prescripción de derechos establecida en el artículo 55 (entre otros, el derecho a determinar y liquidar la deuda tributaria, así como el derecho a exigir el pago de la deuda tributaria liquidada) no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 101, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 55 bis. Por tanto, se reconoce explícitamente que la prescripción del derecho-potestad a liquidar del artículo 55, que no sufre variaciones en cuanto a su plazo de cuatro años, no influirá en el derecho-potestad a comprobar e investigar de la Administración tributaria con arreglo al artículo 101 de la propia Ley Foral General Tributaria.

En concordancia con ello, en la nueva redacción de este último artículo se indica que la comprobación e investigación se podrá realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que eventualmente se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar regulado en el artículo 55 a), siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 55 que no hubiesen prescrito.

Por tanto, cuando se trate de comprobar e investigar bases imponibles compensadas o pendientes de compensación, o cuotas tributarias aplicadas o pendientes de aplicación, el derecho-potestad de la Administración a comprobar tendrá un límite temporal: prescribirá a los diez años desde que finalizó el plazo para presentar las autoliquidaciones correspondientes al periodo impositivo en que se generaron esas bases o esas cuotas.

Esta facultad de comprobación de la Administración dentro de los diez años señalados (así como, en su caso, la consiguiente corrección de las cuotas o bases) sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito. Es decir, que la comprobación dentro de los diez años no tendrá cualquier objeto u objetivo, sino que debe estar dirigida a comprobar obligaciones relativas a periodos cuyo derecho a liquidar no esté prescrito. En otras palabras, que la comprobación en el periodo temporal de los diez años no debe encaminarse solamente a obtener información, sino que debe dirigirse a la liquidación de periodos no prescritos, debe posibilitar la correcta liquidación de periodos no prescritos. No obstante, la normativa de cada tributo puede establecer reglas específicas en esta materia. La normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ninguna regla establece sobre este tema.

En resumen, de la citada regulación (y más aún en el caso de que el derecho a liquidar respecto al año 2015 no hubiese prescrito) se desprende que las liquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2017, 2018 y 2019, que anulaban las compensaciones en la parte especial de

la base imponible de los respectivos ejercicios cuya pérdida tiene su origen en el ejercicio de 2015, son, a juicio de este Tribunal, ajustadas a derecho.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, confirmando los actos administrativos impugnados, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.