

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 23 de mayo de 2003

■ **La mera consignación de bases imponibles negativas en una declaración, sin que se practique efectivamente la compensación, puede ser objeto de sanción independiente.**

En recurso de alzada para la unificación de criterio, el TEAC establece que la mera consignación de bases imponibles negativas en una declaración, sin que se practique efectivamente la compensación, que no se ajusta a las declaraciones anteriores de las que proceden o en las que se originan dichas bases negativas, puede ser objeto de sanción independiente, siempre que no se hubieran sancionado las anteriores declaraciones.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- *Una mejor comprensión de la cuestión controvertida, hace necesario previamente señalar los motivos en que se fundamenta el presente recurso extraordinario de Alzada para la unificación de criterio, que son los siguientes: 1.- La (...) Resolución del Tribunal Regional ... recurrida ... considera que la infracción se comete solamente en el momento de practicar la autoliquidación de la cual resulta la base imponible negativa que va a ser objeto de compensación en ejercicios futuros, sin que encaje en el tipo infractor la consignación de cantidades improcedentes en declaraciones posteriores, intermedias entre la del ejercicio origen y la del ejercicio en que se compensen efectivamente. 2.- El Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT considera que la infracción de que se trata puede aplicarse en declaraciones intermedias, con la condición de que no se haya debido sancionar en el ejercicio de origen.*

Tercero.- *(...) La invocada Ley 25/1995, cuyas modificaciones introducidas a la Ley General Tributaria, afectan entre otros extremos a la calificación de las infracciones tributarias, en su artículo 79 califica como infracciones graves: «d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros» (...)*

Cuarto.- *La resolución de la cuestión controvertida exige también el examen de las normas fiscales que regulan la compensación de bases imponible negativas que son aplicables al supuesto que nos ocupa, ejercicio 1996, Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (...) en el artículo 10 dispone que: «La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores», señalando en el artículo 23 en su redacción originaria. que: «1. Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos». Posteriormente, dicho precepto legal ha sido objeto de diversas modificaciones (...)*

Quinto.- Los modelos de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades, se aprueban cada año mediante Orden Ministerial. Con la entrada en vigor de la invocada Ley 43/1995, fue necesario hacer en los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades las necesarias adaptaciones a la nueva estructura del mismo, en concreto, los modelos del ejercicio 1996, se aprobaron por Orden Ministerial de 20 de marzo de 1997. Los citados modelos tienen un apartado denominado «Detalle de la compensación de bases imponibles negativas» (...) solicitándose en el mismo que sea cumplimentado por el sujeto pasivo (...)

El contenido del apartado de la declaración del Impuesto sobre Sociedades relativo al «Detalle de la compensación de bases imponibles negativas», puesto en relación con la normativa transcrita en los Fundamentos de Derecho precedentes sobre la compensación de bases imponibles negativas, pone de manifiesto, por un lado, que dicho detalle tiene la naturaleza de una «cuenta de crédito», en la que se van fijando los diferentes saldos (pendientes de aplicación a principio de ejercicio, y, pendiente de aplicación en ejercicios futuros), y, por otro, que los datos que en dicho apartado se consignan por el sujeto pasivo trascienden de lo meramente informativo, ya que tienen una incidencia directa en la determinación de saldos a aplicar en el ejercicio corriente y en los futuros, habiendo alcanzado mayor trascendencia tras las sucesivas modificaciones del invocado artículo 23 de la Ley 43/1995, que inicialmente fijó un plazo de 7 años para poder efectuar la compensación de bases imponibles negativas, más tarde se amplió a 10 años, y después a 15 años, modificaciones que, además han permitido que las bases imponibles negativas que estuvieran pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo en que fuese aplicable el nuevo plazo, pudiesen compensarse en el nuevo plazo, contado a partir del período impositivo en el que se determinaron dichas bases imponibles negativas (...)

Sexto.- Una interpretación integradora de la normativa transcrita en los Fundamentos de Derecho precedentes, nos lleva a diferenciar una serie de supuestos, que se pueden reconducir a dos [si bien, en ningún caso se trata de una clasificación cerrada], en los que el sujeto pasivo se puede encontrar al consignar erróneamente en el apartado destinado al «Detalle de la compensación de bases imponibles negativas» de su autoliquidación, el saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros. A) Supuesto 1. El error en el saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros se debe a que la base imponible negativa se autoliquidó incorrectamente en el ejercicio origen de la misma. En este caso, la determinación incorrecta de la base negativa a trasladar a ejercicios siguientes, se debe sancionar en el ejercicio origen en que se autoliquidó incorrectamente la base imponible negativa. B) Supuesto 2. Consignación de saldos erróneos de bases imponibles negativas pendientes de aplicación en ejercicios futuros, habiéndose autoliquidado correctamente la base imponible negativa en el ejercicio origen de la misma. Este supuesto, por lo razonado en el Fundamento de Derecho precedente [respecto a la naturaleza de «cuenta de crédito» que tiene la parte de la declaración del Impuesto sobre Sociedades destinada al detalle de la compensación de bases imponibles negativas, y, a la incidencia directa que el contenido de dicha parte tiene en la determinación de saldos a aplicar en el ejercicio corriente y en los futuros], siempre que no

hubiera sido sancionado en la declaración originaria de las bases imponibles negativas [para no incurrir en la prohibición del «non bis in idem»], podría ser sancionado por el mencionado artículo 77-d de la Ley General Tributaria, al ser una infracción consistente en la declaración improcedente de una cantidad a compensar en la base de una declaración futura. Por todo ello, procede estimar el presente recurso de Alzada Extraordinario para la unificación de criterio. ■