

Revista Técnica Tributaria

Jurisprudencia



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

Jesús M^a Calderón González

Magistrado Especialista de lo Contencioso-Administrativo.

Presidente de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la

Audiencia Nacional.

Magistrado del Gabinete Técnico de Documentación e Información del Tribunal Supremo

Imposibilidad de comprobar las bases impositivas negativas en un ejercicio prescrito a efectos de su compensación en un periodo no prescrito

Comentario a la STS de 4 de julio de 2014, Recurso de Casación núm. 581/2013. ¿Supone esta STS un nuevo enfoque de la cuestión? Incidencia del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria

En esta STS, Sección Segunda, se desestima el recurso de casación núm. 581/2013, promovido por la Administración General del Estado y en su representación y defensa por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada con fecha 24 de enero de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 440/2009, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002 (1 de noviembre de 2002 a 31 de octubre de 2003), 2003 (1 de noviembre de 2003 a 31 de octubre de 2004) y 2004 (1 de noviembre de 2004 a 31 de octubre de 2005), siendo la cuantía del recurso la de 6.742.366,10 euros.

Resumen

Fraude de ley. La Administración tributaria no puede declarar el fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, aunque las mismas pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos. Remisión a la doctrina de las bases impositivas negativas prescritas y su eficacia en ejercicios no prescritos.

Se desestima el presente recurso de casación, pues, tal y como consideró la Sala de instancia, en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002 a 2004, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos celebrados en el año 1998, que adquirieron firmeza como consecuencia

de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración tributaria. Para la Sala, la tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones efectuadas en ejercicios prescritos para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios.

1. Jurisprudencia aplicable al caso de autos

STS de 17 de marzo de 2008 (RC 4447/2003, FJ3). Esta sentencia se remite a otra de 30 de enero de 2004 (RC 10849/1998). Declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases impositivas negativas que eran compensadas en ejercicios posteriores.

“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 impositivas negativas que eran compensadas en ejercicios posteriores. En concreto, debe determinarse si la prescripción de la liquidación correspondiente al ejercicio de IRPF 1984, 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 1984.

Como ha señalado esta Sala, en un supuesto similar, en Sentencia de 30 de enero de 2004 (FJTercero), “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 de 122.353.080 pesetas, no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, es decir, 76.913.038 pesetas, que también había adquirido firmeza. Nos hallamos ante una norma general de las deducciones por inversiones que las concibe como un crédito fiscal, lo que permite que la cantidad deducible que exceda del límite máximo anual establecido sobre la cuota del IS, previsto en sus normas reguladoras, pueda deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los ejercicios siguientes, que han oscilado desde los dos a los cinco siguientes, según las distintas LPGE (...). Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, por importe de 122.353.080 pesetas, adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía 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”.

De igual forma, en el caso que nos ocupa, 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.”

STS de 20 de Junio de 2011 (RC 431/2008). Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 y 1998 a 2001. La Administración tributaria puede liquidar ejercicios posteriores aplicando la minoración de las bases impositivas negativas a compensar de ejercicios anteriores sin esperar a su firmeza (FJ 3º a 5º).

STS de 20 de Abril de 2012 (RC 1989/2008) Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1996. Necesidad de la acreditación de las bases.

"(...) Dice la recurrente que la sentencia recurrida no reconoce la procedencia de la compensación de las bases impositivas negativas a que S. ESPAÑA tiene derecho ya que se cumplen las exigencias de la Ley 61/1978, especialmente de sus artículos 16 y 18.

No podemos admitir el alegato de la recurrente. La sentencia recurrida declara conforme al ordenamiento jurídico la resolución del TEAC de fecha 28 de septiembre de 2004, que, a su vez, confirmó la resolución de la ONI de 10 de diciembre de 2001, "sin perjuicio—añadía—de que se tenga en cuenta el efecto del incremento de bases impositivas negativas a compensar resultante de la ejecución de lo dispuesto en el fallo de la reclamación R.G. 7730-01 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995".

La recurrente debió pues acreditar la base impositiva negativa del ejercicio 1995 para trasladarla al ejercicio posterior -1996—, que es el que aquí nos ocupa y sobre el que podía, eventualmente, proyectar sus efectos." (FJ 7º).

STS de 22 de Mayo de 2012 (RC 145/2008). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1998. Bases impositivas negativas generadas en ejercicios prescritos: compensación: procedencia, al haber adquirido firmeza y no poder, por tanto, ser objeto de comprobación por la Administración Impuesto sobre Sociedades. Doctrina anterior a la LGT/2003.

"La parte recurrente entiende en su tercer motivo casacional que al tratarse de un ejercicio prescrito la comprobación del valor efectuada por la Administración con posterioridad al plazo de prescripción no puede prosperar. La Sala de instancia señala, por el contrario, que al afectar exclusivamente la regularización al ejercicio 1998, nada impide a la Administración Tributaria comprobar valores de ejercicios prescritos que pueden tener trascendencia en otros posteriores (en el presente caso la valoración de la operación de aportación en el año 1992), ya que no puede limitarse las facultades de comprobación e investigación otorgadas por los artículos 109 y 110 LGT, y es esto lo que realizó la Administración, al considerar que al ser la aportación una operación vinculada —entre socios y Sociedad—, el valor será el de mercado, y no el mayor valor dado por el sujeto pasivo.

El motivo debe estimarse, pues con arreglo a jurisprudencia de esta Sala (STS de 17 de marzo de 2008, STS 29 de marzo de 2012 (RCUD. 16/2009) (FJ 5º), dictada en supuestos anteriores a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, los elementos correspondientes a ejercicios prescritos no pueden ser modificados en ejercicios posteriores. En la segunda de las citadas se dice expresamente que:

"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/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 impositivas 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 impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos." (FJ 4º).

En el mismo sentido, STS de 8 de marzo de 2012 (RC 3780/2009), (FJ 3º) y (RC 2016/2008 y 2017/2008), la facultad de comprobar el valor de los bienes, rentas, productos y demás elementos del hecho imponible, pero esta facultad no es imperativa (FJ 4º), STS 29 de marzo de 2012 (RCUD 16/2009), (FJ 5º), STS de 13 de abril de 2012 (RC 2282/2008), (FJ 2º), que cita entre otras, STS de 15 de septiembre de 2011 (RC 1740/2009).

Asimismo, STS de 2 de febrero de 2012 (RC 441/2008) Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1993 a 1995 en la que se declara:

"(...) 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/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 impositivas 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 impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos". (FJ 5º).

En el mismo sentido, STS de 25 de enero de 2010 (RC 995/2005) y de STS de julio de 2010 (RC 4427/2005).

"Así pues, debe desestimarse el motivo en aplicación del principio de unidad de doctrina, debiendo advertirse que ello no resulta posible respecto de supuestos regidos por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que modificó el artículo 23 de aquella, disponiendo en el apartado 5 que "El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron". En el mismo sentido, artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

STS de 20 de Septiembre de 2012 (RCUD 425/2011). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002. Compensación de bases negativas de ejercicios prescritos. Acreditación. Identidad, contradicción, doctrina correcta. La sentencia hoy recurrida a través de la modalidad casacional de unificación de doctrina, resuelve una nueva controversia en torno a si resulta posible compensar bases negativas de ejercicios prescritos en función tan solo de la firmeza de las autoliquidaciones practicas o, por el contrario, si resulta exigible que el contribuyente acredite la realidad de aquellas. Pues bien, en el presente caso no concurre la necesaria identidad causal o de fundamentación jurídica entre la sentencia impugnada y las invocadas como de contraste, las cuales no pudieron tener en cuenta la importante modificación que supuso el artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que añadió dentro de dicho precepto el apartado 5, en el que se dispuso que "El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron" Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002, y por tanto igualmente aplicable

en el presente caso, dio la siguiente nueva redacción al apartado transcrito: “5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquier que sea el ejercicio en que se originaron”. El artículo 23 de la Ley 43/1995, en las redacciones indicadas, así como la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 40/1998, supusieron una ampliación del plazo para la compensación de bases negativas, de siete a diez años, pero al mismo tiempo también, que el sujeto pasivo tuviera la obligación de acreditar documentalmente las bases imponibles negativas, “cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”, de tal forma que el artículo 70.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, citado posteriormente por la sentencia recurrida, se limita a recoger de otra forma lo que ya se disponía en las normas anteriormente transcritas.”(FJ 3º).

STS de 20 de Septiembre de 2012 (RC 6330/2010) Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2001. Las bases negativas deben ser justificadas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron; tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad. **No podemos admitir la existencia de un derecho adquirido a la compensación por la mera generación de bases negativas, por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídica tributaria, autonomía que si se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad.**

A partir de la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 7 de diciembre, el IRPF no bastaba alegar que el ejercicio en el que se produjeron éstas se encuentra prescrito, sino que era necesaria su justificación documental suficiente, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad. (FJ 3º).

STS de 22 de Noviembre de 2012 (RCUD 4073/2011) Impuesto de Sociedades, ejercicios 1999 y 2000. Unificación de doctrina. Bases imponibles negativas: La Entidad no había presentado las correspondientes autoliquidaciones o declaraciones tributarias. Falta de identidad. Pues bien, en el presente caso la entidad recurrente, que eso sí, ha reseñado el conjunto de sentencias antes identificadas, no ha cumplido con la carga procesal que le impone el artículo 97 de la Ley de esta Jurisdicción, de demostrar que en alguna de ellas, se diera el supuesto de no presentación de autoliquidación o declaración complementaria, respecto de ejercicios prescritos, con fallo contradictorio respecto de la sentencia impugnada. De este criterio se desprende que el importe de las bases negativas, procedentes de ejercicios prescritos, a imputar en los ejercicios posteriores no prescritos, viene determinado por lo reflejado en las correspondientes autoliquidaciones. A mayor abundamiento, debemos poner de manifiesto que rigiendo para los ejercicios 1999 y 2000, lo dispuesto en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, modificado por Ley 40/1998, de 9 de diciembre, la pretensión de la entidad recurrente no podría ser estimada en ningún caso. **No puede ser más claro el precepto últimamente transcrito en cuanto a la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad. (FJ 3º).**

STS de 21 de Febrero de 2013 (RC 1978/2010)..Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001. No procede rectificar la cuantía de la base imponible negativa compensada, procedente de 1997, por cuanto la Inspección se ha limitado a aplicar el importe consignado por la recurrente en su declaración, derecho (el de la compensación de bases imponibles negativas) que la recurrente puede ejercer en el ejercicio o ejercicios que desee.

“(…) Dos ideas ofrece la sentencia recurrida para confirmar la tesis del TEAC y que no admiten reproche alguno como dice el Abogado del Estado: la propia declaración de la recurrente, sin haber interesado una posterior rectificación, así

como la libertad de ésta para establecer la cantidad a compensar en el ejercicio 1998, dentro, por supuesto, del importe total de la base negativa a compensar.” (FJ 7º).

STS de 7 de Marzo de 2013 (RC. 3730/2010). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000. Anulación de la liquidación correspondiente al ejercicio 2000 en cuanto a la obligatoria admisión de las bases negativas provenientes del ejercicio 1999. Improcedencia al tratarse de una cuestión nueva. (FJ 4º)

STS de 6 de Noviembre de 2013 (RC 4319/2011). Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000 y 2001. Compensación de bases negativas procedentes de ejercicios prescritos sobre ejercicios no prescritos. Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponible que se pretenden compensar en el ejercicio “no prescrito”, con las consignadas en el “prescrito” si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia.

“Cuarto.- Decisión de la Sala

A) Precisiones previas:

1. Pese a los motivos de casación y por razones metodológicas la Sala no va a seguir, como es habitual, el planteamiento formulado por la entidad recurrente sino que va a construir su propio razonamiento sin perjuicio de que ese razonamiento contenga respuesta a todas las cuestiones planteadas por las partes.

2. Ello exige, y vistas las fechas cardinales de los hechos (bases imponible negativas procedentes de ejercicio 1993; ejercicio liquidado 2001; fecha de la liquidación 2006) determinar la legislación aplicable y la doctrina que de dicha legislación se deriva.

B) La legislación aplicable, vistos los ejercicios liquidados, es la vigente en el ejercicio 2001, que no es otra que la Ley 43/95 con la modificación introducida por la Ley 40/98 que dio el siguiente contenido al artículo 23.5 que es el precepto cuya interpretación se exige para la resolución del litigio: “El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponible negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaren”.

C) Esta primera precisión determina que la jurisprudencia de esta Sala, declarada al amparo de la legislación anterior, y que en virtud de la prescripción de los ejercicios liquidados, consagraba la imposible modificación de las bases procedentes de ejercicios prescritos, resulta inaplicable, pues el precepto citado, artículo 23.5 de la Ley 43/95, es incompatible con dicha doctrina.

D) El precepto que ahora se examina consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento, que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; y, finalmente, el alcance de la carga probatoria “procedencia” y “cuantía” de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

Ello implica, en definitiva, que mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponible a compensar, sino de su “procedencia”; es decir, de su corrección.

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio "no prescrito", con las consignadas en el "prescrito" si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia.

- E) *En el asunto que decidimos la sentencia impugnada sostiene: "Pues bien, la Sala entiende que, al no desvirtuar la entidad recurrente dicha valoración, procede la confirmación de la valoración efectuada por la Administración, que se realizó sobre la base de elementos probatorios objetivos frente a los que la entidad, en su momento, pudo impugnar. Por ello, al mantenerse el «status» probatorio como en vía económico-administrativa, procede la desestimación de este y el tercer motivo, relativo a la improcedencia de la liquidación por falta de prueba por parte de la Inspección sobre la inexistencia de la pérdida declarada y contablemente registrada, pues la Administración cumplió en su momento con la carga de la prueba regulada en los arts 114 y 115 de la Ley General Tributaria, mientras que la entidad recurrente no ha satisfecho la carga que le imponen los preceptos transcritos en el Fundamento Segundo de esta sentencia."*

En el mismo sentido se manifiesta el TEAC cuando afirma: "De tales preceptos se concluye que no debe probar la Administración cual ha sido el precio que se pagó por la transmisión de cada una de dichas estaciones de servicio, ni si el mismo, pese a no haber sido acreditado por la interesada, pudiera ser razonable a la vista del acuerdo de segregación de CAMPSA, sino que es la propia obligada tributaria la que debió acreditar la procedencia de las bases negativas aplicadas, y en particular de la valoración y precio pactado por la venta de cada una de las estaciones de servicio de CEPSA, tal y como le requirió la Inspección."

- F) *Es visto que tal razonamiento se encuentra en frontal contradicción con lo que antes razonamos, en el sentido de que el artículo 23.5 de la Ley 43/95 exige una carga probatoria del administrado, que en este recurso ha cumplido. Es la Administración quien debe acreditar, cumplidamente, que los datos ofrecidos por el recurrente no se ajustan a derecho. Es decir, la carga probatoria destinada a demostrar la "improcedencia" y "cuantía" de las bases imponibles negativas, pesa sobre la Administración, cuando el sujeto pasivo, ha cumplido las obligaciones que el artículo 23.5 de la Ley 43/95 le imponen, y no sobre el sujeto pasivo que es lo que la sentencia de instancia sostiene."*

STS de 14 de noviembre de 2013 (RC 4303/2011). Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002. Compensación de las bases imponibles negativas aportadas por T. O España al grupo fiscal y procedentes de ejercicios prescritos. La carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero si a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación. Así las cosas, no podemos compartir la tesis de la sentencia porque si, como hemos dicho anteriormente, una vez presentados los documentos contables, soportes documentales y autoliquidaciones por el obligado tributario, comienza para la Inspección la tarea de comprobación, habrá que convenir que es a ésta a quien corresponde acreditar la falta de realidad de las bases negativas, lo que, en verdad no ha ocurrido en el presente caso.

"SEXTO.- Finalmente, resolvemos conjuntamente los motivos sexto y séptimo.

La Inspección no aceptó la compensación de base negativa por importe de 3.916.399,64 euros, obtenida por E.E., S.A. (T.E., S.A.) en 1993 (ejercicio prescrito) cuando no formaba parte del Grupo y ello, por entender que la prescripción no impedía comprobar la existencia de bases negativas e incluso modificarlas, “a los solos efectos de practicar la liquidación del período impositivo en el que se han compensado, si de la comprobación realizada por la Administración Tributaria y de las pruebas acreditadas por el sujeto pasivo resulta que no hay derecho a la compensación de toda o parte de el importe de las bases impositivas negativa”.

Frente a la postura de T.E. S.A., que entendía que las facultades inquisitivas de la Inspección respecto de las bases negativas queda limitada por el instituto de la prescripción, con invocación de la Sentencia de esta Sala de 13 de marzo de 1999, la resolución del TEAC fue la de sostener que prescribe el derecho o facultad de la Administración a liquidar deudas tributarias e imponer sanciones, pero no la facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tengan efectos en períodos impositivos respecto de los cuales la facultad liquidatoria y sancionadora de la Administración no haya prescrito.

Y la sentencia impugnada ratifica este criterio, al argumentar en los Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo de la siguiente forma (...)

Frente a ello, en el sexto motivo se alega infracción por la sentencia de los artículos 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, 66, 70.3 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto Sociedades y jurisprudencia emanada de la Sala Tercera de ese Tribunal Supremo en relación con esta cuestión.

Se aduce por la entidad recurrente que “la interpretación de los preceptos reguladores del instituto de la prescripción promovida por la sentencia de instancia conlleva una vulneración de los mismos, ya que tal regularización supone una nueva liquidación de ejercicios que ya habían ganado aquélla, resultando, demás contrario al criterio sostenido por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en diversos pronunciamientos (entre otras, Sentencia de 13 de marzo de 1999, y 17 de marzo de 2008)”. Se añade a ello que “los artículos 106.4 de la Ley 58/2003 y 23.5 de la Ley 43/1995, únicamente establecen, en opinión de esta parte, una carga probatoria tasada y cualificada, sin que, al contrario de lo sostenido por la Audiencia Nacional, dichas normas puedan amparar una revisión de la contabilidad del sujeto pasivo.”

La postura de la recurrente, extensamente explicada a lo largo del motivo, supone entender que el artículo 23.5 de la LIS solo obliga al sujeto pasivo a acreditar si de la contabilidad y soportes documentales exhibidos se deduce la existencia de las bases impositivas compensadas por el mismo, pero sin que se autorice a la Inspección a comprobar la realidad de unos datos que figuran en una liquidación que quedó prescrita.

Finalmente, en el séptimo motivo se hace referencia a la cuestión de la existencia o no de pérdidas que, en su caso se traduce en base imponible negativa, como consecuencia del contrato de transmisión de todos los activos, suscrito en 31 de diciembre de 1992, para surtir efectos a partir de 1 de enero de 1993, entre E.E. (T.O.E., S.A.) y VOITUR, S.A. con CEPESA, lo que supuso la cesión a ésta última de la red de estaciones de servicio, acciones en sociedades, existencias, equipo informático, créditos y deudas frente a terceros.

Respecto de esta cuestión conviene poner de relieve que la entidad recurrente aportó a la Inspección el contrato marco que rigió la transmisión, en cuya cláusulas 7ª y 8ª se expresaba que el precio de la misma sería la suma algebraica del valor de los activos transmitidos, que se determinaba:

- en el caso de existencias, por un procedimiento especial.

- en el resto de elementos, por los valores contables, si bien que de dicho criterio se separaban las estaciones de servicios.
- en el caso de estaciones de servicios, exceptuadas del criterio del valor contable, según lo que acaba de expresarse, mediante fijación de un precio fijado en función de la remisión al Anexo 7, en el que los activos, materiales e inmateriales, se valoraban como si fueran un elemento patrimonial único, sin identificación de los que le componen (solo se segregaban los terrenos), por lo que las estaciones de servicio resultaban valoradas por un precio global, separado del valor contable y sin soporte documental que lo justificara.

Dada la circunstancia anterior y ante el hecho de la mayoría de las pérdidas declaradas en 1993, provenían de la transmisión de las estaciones de servicios, la Inspección requirió informe individualizado de cada una de ellas, que permitiera ponderar el volumen de ventas, situación geográfica, beneficios futuros, etc..., pudiendo así justificar el motivo por el que la mayoría de las estaciones de servicio producían pérdidas y las menos, beneficios.

Sin embargo, la Inspección consideró que de la documentación aportada por la entidad (Anexo V-1) y copia de los asientos del Libro Diario, en relación con la transmisión de las estaciones de servicio hasta el 30 de junio de 1993 y Hoja resumen de la operación citada a dicha fecha, solo se deduce igualmente la asignación de un valor global a las estaciones de servicio.

También se aportó el protocolo de acuerdos para la segregación de las estaciones de servicio las actividades comerciales de C, de 2001, suscrito por R. y otras entidades, así como el documento de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, por el que se aprobaba dicha operación, pero la Inspección consideró que no era posible tener en cuenta la referida operación por ser llevada a cabo en 1991 y con intervención de sujetos distintos.

Ante esta situación, la Inspección concluye en la improcedencia de compensar importe alguno por pérdidas con origen en el ejercicio 1993, de la entidad E, S.A. (T.L O-E, S.A.).

Respecto de esta cuestión, la sentencia se pronuncia en los siguientes términos: (Fundamento de Derecho Octavo) (...)

En esta ocasión, en el séptimo motivo, alegándose los preceptos indicados en el Fundamento de Derecho Primero, se sostiene, con carácter subsidiario, que la sentencia ha infringido las reglas de la sana crítica en relación con la apreciación de la prueba, dando lugar a un resultado inverosímil y contradictorio. Adicionalmente, se alega infracción del artículo 105 de la Ley General Tributaria, en relación con la carga de la prueba.

En este motivo se aduce no ser aceptable que la Inspección se apoye, sin más, en la inexistencia de un informe de valoración de los activos materiales transmitidos (valoración no exigida por la norma), para justificar de plano la improcedencia de las pérdidas reconocidas en la base imponible del ejercicio 1993, añadiéndose que, en opinión de la recurrente, "la Inspección debería haber justificado en primer lugar los motivos que hacían que la documentación aportada no se considerase válida, no bastando con señalar su extrañeza ante la circunstancia de que la venta de la mayoría de las estaciones de servicio produjo pérdida..."

Igualmente, se expone que en el escrito de demanda, aun partiendo de que la carga de la prueba corresponde a la Administración, y para demostrar la razonabilidad de las pérdidas generadas en la venta de la red de estaciones de servicios a CEPESA, se manifestaba haber aportado a la Inspección, a efectos comparativos, el valor que CAMPSA dio a su red de estaciones de servicio en la segregación de actividades comerciales, como consecuencia de la liberalización

del sector en el año 1992, poniendo de relieve que este valor (soportado por un informe auditado por ERNST&YOUNG), estaba en 2.220 millones de pesetas, frente los 3.842 pactados en la venta a CEPESA.

Se añade la invocación de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 2004 (recurso contencioso-administrativo 118/2001), referida a una estimación acerca de cual debería haber sido el valor de mercado de una red de estaciones de servicio en el año 1993 y en concreto el que debió aplicar Campsa Estaciones de Servicio, S.A., por lo que se propuso a la Sala de instancia, como prueba, que se aportase el expediente de valoración realizado por la transmisión de la red llevada a cabo por dicha entidad, reseñándose las incidencias procesales habidas hasta la incorporación a autos del informe ampliatorio al Acta de disconformidad obrante en el recurso número 169/2008, en el que manifestaba que el precio medio de compra había sido el de 21,15 ptas/litro, lo cual hubiera supuesto un precio de 3.912.750.000 ptas. (se apela a que en el informe de gestión de ELF ESPAÑA, S.A. consta como volumen de ventas el de 185 millones de litros) frente a los 3.842.000.000 pactados con CEPESA.

A partir de lo expuesto, sostiene la entidad recurrente haber quedado demostrado que el precio convenido con. en 1993 estaba en línea con el valor de mercado, según el informe anteriormente indicado, lo que conduce a la afirmación de razonabilidad de las bases imponibles negativas resultantes de la operación cuya compensación procedía en el ejercicio objeto de la regularización. Por ello, manifiesta la recurrente no entender que la sentencia confirme la valoración de la Administración, ya que ésta “no realizó ninguna valoración en el curso de sus actuaciones, constando como únicas pruebas las aportadas o solicitadas por esta parte, las cuales no fueron rebatidas por la Administración” añadiendo que “se limita a reproducir los argumentos de la resolución del TEAC, olvidando efectuar cualquier tipo de valoración del informe de la propia Inspección en el marco de la venta de una red de estaciones de servicio por la sociedad C Ede S., S.A. y que se había incorporado al ramo probatorio.”

Por su parte, el Abogado del Estado opone, siguiendo el criterio de la sentencia, que “la regularización practicada por la Inspección descansa en la falta de acreditación o aportación mercantil realizada con el fin de conocer la valoración individualizada de cada uno de los elementos transmitidos, requerimiento que fue contestado por la recurrente, remitiéndose al acuerdo de segregación de estaciones de servicio de las actividades comerciales de CAMPSA”, añadiendo la referencia que también hace la sentencia al criterio de valoración en función del dato de las ventas, utilizado por Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, al adquirir estaciones de terceros independientes y también por Campsa, respecto de 12.166 puntos de venta, con motivo de su escisión.

Expuestas las posiciones de las partes, la resolución de los motivos exige partir de que esta Sala, en Sentencia de 20 de septiembre de 2012, dictada en recurso de casación número 6330/2010, se enfrentó por primera vez a las consecuencias de la incorporación, por Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, al artículo 23, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto de Sociedades, del apartado 5, en el que se disponía: “El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

Tal como consta en la referida Sentencia, en aquella ocasión, en la que se pretendía compensar en Impuesto de Sociedades del ejercicio 2001, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores prescritos (1993 a 1997), concurría la circunstancia, declarada en la sentencia de instancia, de que el obligado tributario había incumplido su obligación de acreditar, no obstante los requerimientos efectuados al respecto, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas de los ejercicios 1.993 a 1.999, cuya compensación había realizado, en las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2.001 y 2.002, no habiendo puesto a disposición de la Inspección los documentos justificativos ni los libros de contabilidad de los años 1995, 1996 y 1997. Y la defensa del obligado tributario se basaba en la prescripción de los ejercicios en los que se habían producido las bases negativas, en que la modificación introducida

en el artículo 23 de la Ley 43/1995, por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo sería aplicable a bases negativas generadas a partir de 1 de enero de 2000, pues otra cosa suponía violar el principio de irretroactividad de las leyes desfavorables y en que si la documentación aportada era insuficiente, la Inspección debió aplicar el régimen de estimación indirecta.

En esta tesitura, y en lo que aquí interesa, la Sentencia de esta Sala expuso en el Fundamento de Derecho Tercero: (...)

En el presente caso, la entidad recurrente ha presentado la documentación requerida, o, al menos, la Inspección no ha reprochado su falta, mas allá de que la que ha tenido a la vista no demuestra la existencia de pérdidas. Y la sentencia, con cita de otra anterior de la propia Sala de fecha 30 de enero de 2004, llega a la conclusión de que la Administración cumplió en su momento con la carga de la prueba regulada en los artículos 114 y 115 de la Ley General Tributaria, mientras que la entidad recurrente no ha satisfecho la carga que a ella le correspondía.

Al supuesto de hecho que resolvemos resulta de aplicación el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por Ley 24/2001, de 27 de diciembre: "El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

Por tanto, el precepto impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas "mediante" la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea al ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos.

De esta forma, la carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero si a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación.

Y es que no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS, en la redacción aquí aplicable, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, sino se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico.

Así las cosas, no podemos compartir la tesis de la sentencia porque si, como hemos dicho anteriormente, una vez presentados los documentos contables, soportes documentales y autoliquidaciones por el obligado tributario, comienza para la Inspección la tarea de comprobación, habrá que convenir que es a ésta a quien corresponde acreditar la falta de realidad de las bases negativas, lo que, en verdad no ha ocurrido en el presente caso, en el que el acuerdo de liquidación de 26 de diciembre de 2006 copia el dictado en relación con los ejercicios 2000 y 2001, con repetición de la queja acerca de que la partidamás significativa del traspaso del patrimonio a C esto es, el de las estaciones de servicio, se lleve a cabo mediante una valoración conjunta que se aparta de los valores contables, lo que no se hace con otros elementos incluidos en aquél, en que se produce una valoración detallada.

Finalmente, diremos que este es criterio que hemos mantenido en la Sentencia de esta Sala de 6 de noviembre de 2003, resolutoria del recurso de casación nº 4319/2011 interpuesto por la misma entidad recurrente y respecto del mismo problema.

En dicha Sentencia, referida a liquidación del ejercicio 2001, y en donde se ha aplicado por ello la redacción del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 por la Ley 40/1998, se ha dicho "... el artículo 23.5 de la Ley 43/95 exige una carga probatoria del administrado, que en este recurso ha cumplido. Es la Administración quien debe acreditar, cumplidamente, que los datos ofrecidos por el recurrente no se ajustan a derecho. Es decir, la carga probatoria destinada a demostrar la "improcedencia" y "cuantía" de las bases imponibles negativas, pesa sobre la Administración, cuando el sujeto pasivo, ha cumplido las obligaciones que el artículo 23.5 de la Ley 43/95 le imponen, y no sobre el sujeto pasivo que es lo que la sentencia de instancia sostiene."

Ante la redacción del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 por Ley 24/2001, de 27 de diciembre ("El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron"), la conclusión no puede ser diferente.

Por lo expuesto, procede desestimar el sexto motivo y estimar el séptimo de los formulados."

STS de 5 de diciembre de 2013 (RC 5084/2011). Impuesto de Sociedades, ejercicio 2001 Aplicación de deducciones en la cuota por inversiones en I+D, previstas en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, que resultaran declaradas y no aplicadas en las declaraciones-liquidaciones de ejercicios también prescritos. Similitudes en el ejercicio 2001 con la compensación de bases imponibles negativas: Procedencia.

"PRIMERO.- Con la advertencia previa de que el Auto de la Sección Primera de esta Sala de 15 de marzo de 2012 ha quedado reducido el ámbito del presente recurso de casación al ejercicio 2001, señalamos que la sentencia impugnada nos dice que la única cuestión que se discutía en el recurso contencioso administrativo, inicialmente planteado, era la de la eventual procedencia de que la Inspección compruebe las deducciones por I+D generadas en ejercicios prescritos (que eran los comprendidos de 1996 a 1999) y que fueron aplicadas en los ejercicios inspeccionados, esto es 2000, 2001, 2002 y 2003.

Como se ha reseñado en los Antecedentes, la respuesta del TEAC tenía carácter afirmativo (y, por tanto, desestimatorio de la reclamación) con base en la regulación contenida en los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Sin embargo, la sentencia de instancia estimó el recurso contencioso administrativo de THOMSON TELECOM, S.A. y anuló la resolución del TEAC y liquidaciones giradas.

En todo caso, debemos llamar la atención acerca de que ahora, el problema no afecta a la compensación de bases imponibles de ejercicios prescritos, sino a las deducciones en cuota pendientes de aplicación, que, en porcentajes diferentes según los casos, se prevén en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, respecto de actividades de investigación científica e innovación tecnológica.(...)"

"QUINTO.- Con lo expuesto, podemos ya pasar a dar respuesta a los motivos formulados, pero antes resulta necesario hacer una precisión previa.

En efecto, ante todo, insistiendo en lo que anunciábamos en el Fundamento de Derecho Primero, ha de precisarse que la presente controversia no gira sobre la cuestión de compensación bases negativas de ejercicios prescritos, sino en torno

a la aplicación de deducciones en la cuota por inversiones en I+D, previstas en el artículo 33 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, que resultaran declaradas y no aplicadas en las declaraciones-liquidaciones de ejercicios también prescritos.

La precisión resulta necesaria, porque así como la compensación de bases negativas de ejercicios prescritos dio lugar a la incorporación de un apartado 5 al artículo 23 de la Ley 43/1995, por Ley 40/1998, de 9 de diciembre, luego objeto de nueva redacción por Ley 24/2001, de 27 de diciembre, la aplicación de deducción de cuotas de anteriores ejercicios, no mereció la misma atención del legislador hasta la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que extendió a éstas últimas el régimen de la compensación de bases imponibles, al señalar en el artículo 106.4: "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".

Y es que teniendo en cuenta la doctrina que expusimos en la Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 4073/2011), en la que para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estar al momento del nacimiento del derecho (en aquella ocasión, la afloración de bases positivas susceptible de compensación), en el presente caso, la novedad que supone el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria, al extender a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, con origen en ejercicios prescritos, el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensación, supone que solamente será efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es, de 1 de julio de 2004 (Disposición Final Undécima de dicha Ley), con las consecuencias que después se señalan.

SEXTO.- Pasando por fin a resolver los motivos del recurso, y en relación con el primero de ellos, en el que se imputa a la sentencia incongruencia interna, señalamos que según la de esta Sala de 22 de noviembre de 2005 (recurso de casación 3428/2000), "la sentencia debe tener una coherencia interna, ha de observar la necesaria correlación entre la ratio decidendi y lo resuelto en el fallo o parte dispositiva; y, asimismo, ha de reflejar una adecuada conexión entre los hechos admitidos o definidos y los argumentos jurídicos utilizados. Se habla así de un supuesto de incongruencia o de incoherencia interna de la sentencia cuando los fundamentos de su decisión y su fallo resultan contradictorios. Y es que los fundamentos jurídicos y fácticos forman un todo con la parte dispositiva esclareciendo y justificando los pronunciamientos del fallo, y pueden servir para apreciar la incongruencia interna de que se trata cuando son tan contrarios al fallo que éste resulta inexplicable. No obstante, la jurisprudencia de esta Sala ha realizado dos importantes precisiones: la falta de lógica de la sentencia no puede asentarse en la consideración de un razonamiento aislado sino que es preciso tener en cuenta los razonamientos completos de la sentencia; y, tampoco basta para apreciar el defecto de que se trata, cualquier tipo de contradicción sino que es preciso una notoria incompatibilidad entre los argumentos básicos de la sentencia y su parte dispositiva, sin que las argumentaciones obiter dicta, razonamientos supletorios o a mayor abundamiento puedan determinar la incongruencia interna de que se trata."

Pues bien, la sentencia realiza un planteamiento inicial correcto al señalar en el Fundamento de Derecho Tercero que "la única cuestión que se discute en el presente recurso es la eventual procedencia de que la Inspección compruebe las deducciones por I+D generadas en ejercicios prescritos (1996 a 1999) y aplicadas en los ejercicios inspeccionados (2000 a 2003)"; lo que ratifica en el Fundamento de Derecho Cuarto, al informarnos de que "el criterio de la parte, sin embargo, es que admitida la prescripción del derecho de la Administración para practicar liquidación de los ejercicios 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, la Inspección no debió introducir rectificación respecto a las deducciones declaradas y generadas en dichos ejercicios, al estar los mismos prescritos y haber adquirido firmeza las autoliquidaciones correspondientes".

Posteriormente, y en unos extensos Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto, la sentencia transcribe lo que afirma ser criterio de la Sala, expresado en las Sentencias de 2 de febrero y 26 de mayo de 2011 (lo que, a su vez, supone la remisión a otras), referidas todas ellas al problema de la compensación de bases negativas, a cuyo régimen de acreditación solamente se somete a las deducciones en cuota, como acaba de indicarse, a partir de la Ley General Tributaria de 2003.

Por lo que afecta a la sentencia de 2 de febrero de 2011 (recurso contencioso administrativo 478/2007), debemos partir de que se declara como hecho a tener en cuenta que "la entidad reconoció que no dispone de contabilidad oficial de esos años y que no se encuentran los soportes contables ni los libros de contabilidad de ejercicios anteriores a 2000, aportando libros de facturas emitidas y recibidas de los ejercicios 1996 a 1999". Y para resolver la controversia acerca de la posibilidad de compensar en ejercicios objeto de regularización (2000, 2001, 2002 y 2003), las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos, pone primeramente de relieve que "la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, modifica la ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades para los ejercicios impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, concretamente los apartados 1,3 y 5 del art. 23 cuyo texto es el siguiente:

- «1. Las bases impositivas negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

(...)

3. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer periodo impositivo cuya renta sea positiva.

(...)

5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

Se añade que similar modificación se contiene en la redacción dada por la Ley 24/2001, cuyo art. 23 dispone:

- «1. Las bases impositivas negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

(...)

5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

Respetuosa la sentencia con el criterio de la Ley, señala que, cuando se pretenden compensar en los ejercicios 2000 a 2003 cuotas negativas procedentes de ejercicios prescritos, el sujeto pasivo ha de acreditar, en su caso, "mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio juicio en que se originaron". Y por lo expuesto, y teniendo en cuenta el hecho probado anteriormente señalado (no disposición de la contabilidad), la sentencia desestima el motivo de impugnación.

Y respecto de la sentencia de 26 de mayo de 2011, desestima el motivo, ciertamente, pero siempre a partir de la interpretación que realiza de las facultades correspondientes a la Inspección, según los preceptos indicados, en la interpretación de la Sala de instancia, tal como se recoge en la siguiente argumentación:

“Tras la nueva redacción de los citados artículos de la Ley General Tributaria, en relación con los del Impuesto sobre Sociedades, se ha de indicar que el objeto de la comprobación es el soporte documental en el que el sujeto pasivo fundamenta la existencia de una base imponible negativa.

La Sala entiende que si del resultado de esa comprobación contable se advierte por la Inspección que la cuantía reflejada por el sujeto pasivo en su autoliquidación, cuya deuda tributaria es firme por el instituto de la prescripción, ha sido mal o erróneamente calculada, ello no impide que el importe a compensar en la nueva deuda tributaria, objeto de comprobación y liquidación, pueda ajustarse a la realidad contable una vez subsanada, con la finalidad de que el importe de la deuda tributaria actual quede fijada conforme a los parámetros contables que muestren la realidad de la contabilidad de la sociedad, pues, como hemos declarado, lo que queda terminante vetado a la Inspección es el modificar o liquidar la deuda tributaria prescrita, pero no el ajustar la contabilidad del sujeto pasivo en la fijación de la nueva deuda tributaria. No se ha de olvidar que estamos ante unos beneficios fiscales de proyección plurianual, lo que obliga al sujeto pasivo, primero, el conservar el soporte documental sobre el que se asienta dicho beneficio, y segundo, a cumplir con el deber de llevar una contabilidad que refleje la verdadera situación patrimonial, financiera y fiscal de la empresa. En todos los preceptos antes citados se exige esos deberes contables y fiscales, pues lo que se pretende evitar es que el error contable de una liquidación tributaria prescrita sea arrastrado a lo largo de los ejercicios contables y fiscales siguientes de forma que dicha anomalía les afecte, quedando consagrada e intacta y mediatice las liquidaciones fiscales posteriores manteniéndolas en el incorrecto cálculo contable de las bases prescritas. Piénsese, a modo de ejemplo, en una deducción por adquisición de vivienda, en la que no pueda comprobarse la escritura de préstamo a los efectos de determinar el importe de la deducción, debiéndose mantener y arrastrar el importe erróneamente determinado por el sujeto pasivo en sus primeras autoliquidaciones. En definitiva, de lo que se trata es de fijar el importe de la compensación, cuyo derecho, en principio, no se niega por la Administración.

Por último, procede recordar el requisito que impone la normativa mercantil. Así, el art. 139, de rúbrica “Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria”, de la Ley 43/195, del Impuesto sobre Sociedades, establece:

- “1. Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.*
- 2. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado.*

En consecuencia, se desestima el primer motivo de impugnación.”

De esta forma, el criterio expuesto, que hay que extraer de la transcripción de sentencias por la Sala, porque ésta no realiza juicio propio sino por vía de remisión, es plenamente congruente con la “ratio decidendi” de la sentencia, contenida en el Fundamento Derecho Séptimo, en el que se dice:

"La aplicación de la doctrina expuesta al presente supuesto, lleva a la Sala a la convicción de que debe anularse la resolución del TEAC, habida cuenta de que, si bien en el momento de inicio de las actuaciones de comprobación, el 14 de septiembre de 2004 ya estaba en vigor la Ley 58/2003, y por ello el art. 106.4 y el 70.3., la interpretación de los referidos preceptos que por esta Sala se ha hecho, conforme al criterio contenido en las sentencias de referencia, no permite que por la Administración «se altere el importe de la base imponible de un ejercicio prescrito, de forma que la Administración está impedida para determinar la deuda tributaria que la prescripción dejó firme a todos los efectos tributarios.»

En atención a lo expuesto, considera la Sala que debe estimarse la demanda, por cuanto la Inspección carecía de atribuciones para modificar las bases imponibles respecto de las cuantías de los proyectos de I+D acreditados por la actora en sus liquidaciones de los ejercicios prescritos, entrando a analizar y declarando que dichos proyectos no responden al concepto de investigación o desarrollo, lo que tiene vedado por haber adquirido firmeza en base al instituto de la prescripción, sin perjuicio de las facultades que pudiera tener para solventar errores de cálculo o contables, como en las sentencias transcritas se expone."

Por la razón expuesta, el motivo no puede prosperar.

SÉPTIMO.- *En lo que respecta al segundo motivo, lo primero que ha de ponerse de manifiesto es que según la resolución del TEAC, cuya postura es mantenida por el Abogado del Estado, el precepto a tener en cuenta en el presente caso -ejercicio 2001, del Impuesto de Sociedades- es el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003, referido a compensación de bases y cuotas procedentes de ejercicio prescritos, pues "iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación el 14-9-04, ya en vigor la Ley 58/03, ésta es la que rige el procedimiento inspector, conforme a su Disposición Transitoria Tercera. Y encuadrado dicho art. 106.4 en el Cap. II del Tit. III, relativo a las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios", entre los que indudablemente se encuentra el inspector, su aplicabilidad a la inspección resulta clara" (Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución de 29 de mayo de 2008).*

Pues bien, esta Sala no comparte tal criterio, pues, insistiendo en lo expuesto en el Fundamento de Derecho Quinto, nuestra doctrina, acerca de la retroactividad o irretroactividad de la norma tributaria y los derechos adquiridos, contenida en la Sentencia de Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 4073/2011), nos lleva a la conclusión de que en el ejercicio 2001, en el que se aplicó la deducción por la recurrente, hay que hacer uso de la legislación en tal momento vigente y ésta, según la precisión realizada en el Fundamento de Derecho Quinto, sólo establecía previsiones en relación con la compensación de bases negativas procedentes de ejercicios prescritos (se insiste en que tales previsiones se extendieron a las deducciones en cuota, en el artículo 106.4 de la Ley 58/2003. de 17 de diciembre, General Tributaria).

De esta forma, en el año 2001, estamos ante a una situación análoga a que se daba respecto de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 23 de la Ley 43/1995, y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos. Por toda ella, se citan las Sentencias de 17 de marzo de 2008 (recurso de casación número 4447/2003), 25 de enero de 2010 (recurso de casación número 955/2005) y 8 de julio de 2010 (recurso de casación número 4427/2005).

La conclusión que ha de alcanzarse es que las cuotas declaradas como deducibles en los ejercicios prescritos (1996, 1997, 1998 y 1999), que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetada su aplicación en el ejercicio al

que se refiere el presente recurso de casación (2001), sin que sea de aplicación el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003.

Por lo expuesto, el motivo tampoco puede prosperar.”

STS de 9 de diciembre de 2013 (RC 2883/2012). Impuesto sobre Sociedades del ejercicio comprendido entre el 1 de septiembre de 2000 y el 31 de agosto de 2001. Comprobación de bases imponibles negativas. Cualquiera que fuese el ejercicio en el que se originaron, resulta obligatorio acreditar documentalmente las bases negativas mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; y, finalmente, el alcance de la carga probatoria “procedencia” y “cuantía” de las bases negativas cuya compensación se pretenda. Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio “no prescrito”, con las consignadas en el “prescrito” si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia. No le está permitido a la Administración con ocasión de la comprobación de bases imponibles negativas llevar a cabo recalificaciones que debieron realizarse en su día por el procedimiento de declaración de fraude a la Ley.

“PRIMERO.- Con el presente recurso de casación la Administración General del Estado trae a esta sede casacional el debate jurídico sobre una cuestión puntual, pero de hondo calado. Se trata de determinar si la Administración puede desenvolver sus facultades de comprobación sobre bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos llamadas a producir efectos en otros que aún no lo están.

Sobre tal controversia, y otras emparentadas con ella, ya se ha pronunciado esta Sala en numerosas ocasiones en sentido contrario al patrocinado por el abogado del Estado, si bien se ha de reconocer que lo ha hecho interpretando y aplicando un marco normativo distinto del que preside el caso ahora analizado.

Ya en la sentencia de 30 de enero de 2004 (casación 10849/98, FJ 3º) concluimos que la aplicación de un tipo de deducción del 15 por 100 en el impuesto de sociedades de 1982, aunque hubiera incurrido en error iuris y fuera equivocado, adquirió firmeza por haber prescrito dicho periodo, no pudiendo ser modificado, de modo que tampoco podía serlo la parte trasladable a 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982. El efecto de la prescripción de este ejercicio «se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983».

Esta doctrina fue asumida en la sentencia de 17 de marzo de 2008 (casación 4447/03, FJ 3º) para un supuesto de compensación en el ejercicio 1989 de bases imponibles negativas procedentes del ejercicio 1984, ya prescrito, precisando que la Inspección no podía alterar esas bases, por razón de la prescripción. Las sentencias de 18 de diciembre de 2009 (casación 1273/04, FJ 3º), 25 de enero de 2010 (casación 955/05, FJ 3º), 8 de julio de 2010 (casación 4427/05, FJ 3º) y 15 de septiembre de 2011 (casación 1740/09, FJ 4º) reiteraron la doctrina. En las tres últimas sentencias, referidas, respectivamente, a los ejercicios 1989, 1986 y 1999, hemos precisado que los supuestos analizados eran anteriores a la Ley General Tributaria de 2003, por lo que no había lugar a plantearse las consecuencias que sobre la cuestión pudieran inferirse de los artículos 70.3 (89) y 106.4 (90) de la misma.

Más recientemente, la jurisprudencia ha permanecido invariada. Pueden consultarse las sentencias de 2 de febrero de 2012 (casación 441/08, FJ 5º) y 22 de mayo de 2012 (casación 145/08, FJ 4º). En la primera se sostiene que, declarada la prescripción acordada en relación con el derecho a liquidar la deuda tributaria de los ejercicios 1993 y 1994, no cabe modificar las bases imponibles de tales ejercicios a efectos de su traslado y compensación en 1995. Sin embargo, esta sentencia puntualiza que la solución sería distinta «respecto de supuestos regidos por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre,

del impuesto sobre sociedades, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que modificó el artículo 23 de aquella, disponiendo en el apartado 5 que [...]. En el mismo sentido), artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». La segunda atañía a una liquidación del impuesto sobre sociedades de 1998.

Los anteriores pronunciamientos se dictaron bajo la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963 y, en su caso, tratándose del impuesto sobre sociedades, la del artículo 23 de la Ley 43/1995 en su redacción originaria, sin tomar en consideración versiones ulteriores de la norma. El precepto en cuestión, regulador de la compensación de las bases imponibles negativas, no contenía en su versión inicial un apartado 5, que fue incorporado por la disposición final segunda de la Ley 40/1998, con la siguiente redacción:

«El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en el que se originaron».

Esta norma entró en vigor el 1 de enero de 1999, en virtud de la disposición final séptima de la Ley 40/1998, y es la que regía durante el ejercicio aquí concernido (1 de septiembre de 2000 a 31 de agosto de 2001).

[Con posterioridad, la Ley 24/2001 (artículo 2.Ocho) le dio nueva redacción, pero ya con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2002].

Así, pues, la tarea que nos corresponde en este recurso de casación consiste en determinar si la interpretación y la aplicación que ha hecho la Sala de instancia en la sentencia recurrida del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (98), en la redacción vigente entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 2001, es ajustada a derecho y, por ello, si ha incidido o no en la infracción que de tal precepto le achaca la Administración recurrente.

Ya de entrada podemos descartar la infracción, también aducida en el recurso, de los artículos 70.3, 106.4, 51, 66 y 101 de la Ley General Tributaria de 2003 por la sencilla razón de que no se encontraban en vigor al tiempo de los hechos de este litigio, sin que, por consiguiente, nada tengamos que decir acerca de la interpretación que de los mismos deba hacerse.

SEGUNDO.- En la citada **sentencia de 2 de febrero de 2012 (25)**, bien que referida al ejercicio 1995, deslizamos que la solución pudiera ser distinta bajo la vigencia del nuevo artículo 23, visto el contenido de su apartado 5. Incluso adelantamos que esa diferente respuesta la abonarían los artículos 70.3 y 106.4 de la reciente Ley General Tributaria. Pues bien, en la **sentencia de 20 de septiembre de 2012 (casación 6330/10, FJ 3º)**, relativa al ejercicio 2001 y, por tanto, siendo aplicable el repetido artículo 23.5, hemos indicado, rememorando la de 2 de febrero anterior, que ya no basta con alegar que en el ejercicio en el que se produjeron las bases imponibles negativas se encuentra prescrito, sino que resulta necesaria «su justificación documental suficiente». En otras palabras, cualquiera que fuese el ejercicio en el que se originaron, resulta obligatorio acreditar documentalmente las bases negativas. Es decir, el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (107) «exige no solo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, sino la justificación de las que tuvieron carácter negativo, mediante contabilidad y sus soportes documentales».

Hasta aquí el “estado de la cuestión” en nuestra jurisprudencia.

Como puede comprobarse no da respuesta al dilema que estamos llamados a resolver, puesto que nadie discute que el obligado tributario, tal y como pide el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, debe acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas

cuya compensación pretende. La incógnita a despejar consiste en si, con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance.

TERCERO.- Hemos suministrado la respuesta en la reciente sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casación 4319/11), sentando un criterio que ha sido seguido en la de 14 de noviembre de 2013 (casación 4303/11).

En el primero de dichos dos pronunciamientos hemos razonado [FJ 4º.D)] que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (109):

«[...] consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento, que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; y, finalmente, el alcance de la carga probatoria “procedencia” y “cuantía” de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

Ello implica, en definitiva, que mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su “procedencia”, es decir, de su corrección.

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio “no prescrito”, con las consignadas en el “prescrito” si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia».

Pues bien, a la luz de esta doctrina y al igual que en las dos sentencias anteriores que acabamos de citar, se ha de concluir que en el caso debatido la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto.

Para justificar tal conclusión hemos de dejar constancia de los hechos del litigio, sobre los que no existe controversia alguna:

1. En suma, como las operaciones descritas, aisladamente consideradas, eran válidas y ajustadas a derecho, si bien, apreciadas en su conjunto, buscaban y provocaban una menor tributación de manera artificiosa, se trataba de un supuesto de conflicto en la calificación de la norma o de fraude de ley, para cuya constatación resultaba necesario investigar sobre la forma en que se contabilizaron las operaciones y se realizaron los ajustes extracontables por las diferentes sociedades del grupo, y más en concreto por JHE, en un ejercicio para el que había prescrito ya el derecho de la Administración a hacerlo.
2. En esta tesitura, no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala, porque en su cumplimiento no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito. Aún más, en realidad la Inspección ha hecho extemporáneamente algo que ni siquiera podría haber efectuado en ese tiempo útil, pues la declaración de fraude de ley requería un pronunciamiento expreso en un procedimiento ad hoc, sin que se pudiera efectuar, tal y como ocurre en este caso, de forma tácita.
3. Por todo lo anterior, hemos de confirmar la solución adoptada por la Sala de instancia, aunque por razones distintas a las consideradas por ella, desestimando el recurso de casación instado por la Administración General del Estado.”

STS de 17 de enero de 2014. (RC 3047/2011). Impuesto sobre Sociedades. Ejercicios 2001 y 2002. Comprobación de bases negativas de ejercicios prescritos a efectos de compensación con bases positivas surgidas con posterioridad. Acreditación. La Sala desestima el recurso por entender que existe por parte del sujeto pasivo, tras la Ley 40/1998, la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad.

“SEGUNDO.- En el primer motivo de casación, al amparo del Art. 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional, se denuncia la infracción y errónea interpretación de los artículos 54 y 64 de la Ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1963, y de la doctrina jurisprudencial que los desarrolla contenida en las sentencias de 30 de Enero de 2004, 17 de marzo de 2008, 20 de abril de 2009, sobre la imposibilidad de comprobación de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos, a efectos de su compensación en ejercicios no prescritos, en cuanto la sentencia confirma la facultad de la Administración para comprobar en 2003 unas bases imponibles negativas declaradas en los ejercicios 1994 a 1997, exigiendo la presentación de la documentación pertinente sobre el alcance de las pérdidas habidas, al haberse compensado en ejercicios no prescritos.

Mantiene que las pérdidas declaradas por la empresa fueron de 14.054.982 Ptas. en el ejercicio de 1997; 16.832.401 Pts en el ejercicio 96; 10.354.412 Pts en el ejercicio 1995 y 886.160 Pts en ejercicios anteriores a 1994, en total 42.127.955 Pts, pero que la Inspección restó del total de perdidas, 42.127.955, la cantidad de 15.036.953 Ptas., declarando un importe a compensar de sólo 27.091.000 Ptas. para el ejercicio 1998, con sus consecuencias sucesivas en el resto de ejercicios hasta 2002, al no tener en cuenta en su cálculo las pérdidas del ejercicio de 1997 que reconoce, afirmando erróneamente en cambio que las pérdidas anteriores a 1994 eran de 15.036.953 Ptas. en lugar de las pérdidas reales, 886.160 Ptas.

Por su parte, en el segundo motivo, también al amparo del Art. 88. 1 d), se alega la infracción, por inaplicación, de la normativa y jurisprudencia referente a las obligaciones de conservación de documentos y el tiempo de guarda y custodia, artículos 30 del Código de Comercio y 64 de la Ley General Tributaria, y sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de Octubre de 2006, al confirmar la sentencia impugnada “la sanción impuesta a la recurrente por una falta de diligencia, sin base jurídica alguna, al entender que debería obrar en poder de la empresa la documentación correspondiente más allá de la obligación legal, además de servirle de base para girar las actas con base en una estimación indirecta”.

TERCERO.- *El Abogado del Estado, en relación al primer motivo de casación, opone que no resulta aplicable la jurisprudencia invocada al presente supuesto como había reconocido la Sala en la sentencia de 20 de septiembre de 2012 del Tribunal Supremo, en el recurso de casación 6330/2012, ante la modificación del Art. 23 de la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto de Sociedades, por la ley 40/1998, de 9 de Diciembre, que dispuso la obligación del sujeto pasivo de acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.*

Respecto al segundo motivo alega que la obligación de guardar libros de comercio y demás documentación mercantil en el plazo de seis años que establece el Código de Comercio, no obsta a que desde el punto de vista fiscal, se establezca la obligación de acreditar documentalmente las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, aunque prescritos, para determinar la deuda tributaria, ante lo que estableció el Art. 23.5 de la ley 43/1995, según la redacción dada por la ley 40/1998, y los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre.

CUARTO.- *Lo primero que se advierte es que la crítica que se realiza en los dos motivos admitidos afecta a las bases imponibles negativas a compensar que consideró la Inspección en el ejercicio 2000, y que mantiene la Sala, en cuanto se denuncia que el actuario en su cálculo, aunque recoge en sus cuentas las pérdidas de 1997 (14.054.982 Ptas.), luego no las tiene en cuenta,*

llegando a afirmar además que las pérdidas anteriores a 1994 eran de 15.036.953 Ptas., en lugar de 886.160 Ptas., que era la cantidad procedente, que no se admiten por no encontrarse suficientemente justificadas por falta de documentación.

En definitiva, viene a mantener la recurrente que el importe total a compensar en bases imponibles era de 42.127.959 Ptas., y que aunque se aceptase la inadmisión de las pérdidas anteriores a 1994 por no encontrarse suficientemente justificadas, ello solo afectaría al importe de 886.160 Ptas., no de 15.036.953 Ptas., lo que supondría un importe total a compensar de 41.241.795 Ptas. (resultado de restar a 42.127.955 la cantidad de 886.160 Ptas.) no de 27.091.002 Ptas, resultado que se obtendría de restar al importe reconocido por el actuario de 42.127.955 Ptas. 15.036.953 Ptas, que por error plasmó la Administración, en lugar de 886.160 Ptas.

Siendo todo ello así, y habiéndose inadmitido el recurso en relación a los ejercicios 1998, 1999 y 2000 resulta patente la imposibilidad de examinar las bases imponibles negativas cuestionadas.

En todo caso, los motivos admitidos no podrían prosperar, porque la doctrina jurisprudencial que invoca la recurrente no resulta aplicable al presente caso, toda vez que la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 7 de Diciembre, del IRPF, "para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de Enero de 1999", modificó el artículo 23.1 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, ampliando el plazo para la compensación de bases negativas, de siete a diez años, pero al mismo tiempo, incorporó a dicho artículo el apartado 5 en el que se disponía que el sujeto pasivo habría de acreditar mediante la exhibición de su contabilidad y soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas "cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron", lo que supuso que se seguía reconociendo el derecho a la compensación de bases negativas, pero que a partir de la vigencia de la ley no bastaba alegar que el ejercicio en el que se produjeron éstas se encuentra prescrito, sino que era necesaria su justificación documental suficiente.

Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002, modifica este apartado, disponiendo "5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Por todo ello, ante la nueva normativa, en la sentencia de 20 de Septiembre de 2012, RC. 6330/2010, en un supuesto en el que se pretendía compensar en Impuesto de Sociedades del ejercicio 2001, las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores prescritos (1993 a 1997), y concurría la circunstancia, declarada en la sentencia de instancia, de que el obligado tributario había incumplido su obligación de acreditar, no obstante los requerimientos efectuados al respecto, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas de los ejercicios 1.993 a 1.999, cuya compensación había realizado, en las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2.001 y 2.002, no habiendo puesto a disposición de la Inspección los documentos justificativos ni los libros de contabilidad de los años 1995, 1996 y 1997, habiéndose basado la defensa del obligado tributario en la prescripción de los ejercicios en los que se habían producido las bases negativas, por que la modificación introducida en el artículo 23 de la Ley 43/1995, por la Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo sería aplicable a bases negativas generadas a partir de 1 de enero de 2000, pues otra cosa suponía violar el principio de irretroactividad de las leyes desfavorables y en que si la documentación aportada era insuficiente, la Inspección debió aplicar el régimen de estimación indirecta, declaramos lo siguiente en el Fundamento de Derecho Tercero, tras recordar la doctrina constitucional sobre la aplicación del principio de irretroactividad en las leyes fiscales:

“... Así las cosas, y como antes se ha indicado, la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, a través de su Disposición Final Segunda, introdujo dos modificaciones en el régimen de compensación de bases imponibles, del Impuesto de Sociedades, que serían aplicables a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1999 (en el presente caso, se trataba del ejercicio 2001).

En efecto, de un lado, amplió el plazo de compensación, al redactar el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, en los siguientes términos: “Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas negativas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos”. De otro, añadió al referido artículo 23 un apartado 5, en el que se disponía: “El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

No puede ser más claro el precepto últimamente transcrito en cuanto a la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad.

Ciertamente, la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 40/1998 trató de resolver el tradicional problema de deslinde temporal de normas cuando se produce un cambio legislativo y lo hizo disponiendo que la computación del nuevo plazo de compensación, de diez años- el anterior era de siete-, se llevaría a cabo desde que se determinaron las bases negativas, lo que comportaba que el legislador le daba efecto retroactivo, siendo de aplicación a todas las bases negativas y no a las que surgieran a partir de 1 de enero de 1999.

Ahora bien, ello no puede servir de base para, utilizando el argumento a contrario, llegar a la conclusión de que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, ante la ausencia de una Disposición Transitoria, solo sería aplicable a bases negativas originadas a partir la expresada fecha de 1 de enero de 1999. Y ello por la innecesariedad de dicho tipo de norma, ya que la simple generación de bases negativas, en contra de lo que sostiene la recurrente, no determina “un derecho adquirido” a su compensación con bases positivas.

En efecto, como hemos dicho anteriormente, no podemos admitir la existencia de un derecho adquirido a la compensación por la mera generación de bases negativas, por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídica tributaria, autonomía que si se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad. De existir un derecho, se trataría de lo que en la Teoría General se ha denominado “derecho eventual” (ius existens in spe non autem firmiter quaesitum, en expresión de los antiguos postglosadores) o más común y precisamente, “expectativa”, a la que resulta aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional, en el sentido de que “la prohibición de la retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo...”

A la misma conclusión ha de llegarse, y por la misma razón, si se sigue el criterio, que parece más correcto, de entender que ante el hecho de surgir en determinado ejercicio base imponible negativa, lo que el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, antes transcrito, reconoce al sujeto pasivo es una mera “facultad” o posibilidad de actuar inserta en la relación jurídica tributaria (“podrá” dice el apartado 5 del tantas veces repetido artículo 23) y que solo puede hacerse efectiva desde dentro de la misma y con subordinación a ella y a su normativa que, en este caso, y a partir de 1 de enero de 1999, exige no solo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, sino la justificación de las que tuvieron carácter negativo, mediante contabilidad y sus soportes documentales.

Por todo ello, la Ley 40/1998 resulta plenamente constitucional y como la sentencia realiza una interpretación correcta de la misma en el extremo objeto de recurso, debe ser confirmada, con desestimación de los dos primeros motivos”.

2. Análisis de la sentencia comentada

Debemos comenzar dicho análisis significando que la cuestión enjuiciada en la sentencia comentada se refería propiamente al fraude de ley y no a las bases impositivas negativas prescritas y su eficacia en ejercicios no prescritos.

Ahora bien, entre ambos supuestos existe idéntica problemática como se deriva del Fundamento de Derecho Cuarto 1 de la sentencia recurrida **“CUARTO.- 1. La cuestión nuclear del presente recurso se centra en dilucidar si la Administración Tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos —ejercicio 1998— aunque tales operaciones (por ejemplo, los gastos financieros) pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos (ejercicios 2002 a 2004, objeto de comprobación).”**

Tengamos en cuenta que las operaciones, de adquisición de acciones y de préstamo, calificadas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en fraude de Ley, circunstancia que aparejaba la no deducibilidad de los intereses y gastos financieros derivados de las mismas, se realizaron en 1998 y sin embargo las actuaciones de comprobación e investigación, que tenían por objeto los ejercicios 2002 a 2004, por el Impuesto sobre Sociedades, se iniciaron con fecha 14 de mayo de 2007 por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. En el caso del procedimiento especial de fraude de Ley, la notificación de su inicio tuvo lugar incluso más tarde, el 30 de junio de 2008; es decir, 10 años después de la realización de las operaciones. Estos datos son suficientes para la invocación por la Sala de su doctrina sobre aquellas bases.

La tesis del recurrente, el Abogado del Estado, queda reseñada, en sus líneas fundamentales, en el referido Fundamento de Derecho Cuarto, con los siguientes argumentos:

- La facultad de declarar la existencia de fraude de ley no prescribe y se extiende a cualquier periodo impositivo en el que hayan tenido lugar hechos o en el que consten datos con proyección a efectos fiscales en ejercicios no prescritos. Es más, se sostiene que estas facultades no se limitan a la mera determinación de la existencia de tales hechos o datos, sino que se extienden a la valoración de los negocios concertados en 1998 para poder, en consecuencia, tratarlos como si fueran objeto de Inspección bajo el pretexto de que producen efectos en ejercicios no prescritos.
- El ejercicio 1998 no fue inspeccionado y por tanto la Administración no pudo tener conocimiento, en su opinión, de las operaciones de reestructuración llevadas a cabo.
 - La Administración está obligada, por el artículo 103.1 de la Constitución, a actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho por lo que no puede tolerar una situación de -presunto— fraude de Ley.
 - La falta de recursos de la Administración imposibilita la inspección de cada año a las empresas que operan en España.
 - Es la única solución lógica en los casos en que los efectos ventajosos se producen en ejercicios distintos a aquel en que tuvieron lugar las operaciones declaradas en fraude de Ley.

- El artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, habilitan a la Administración para ello, sin dejar de reconocer expresamente que la Ley General Tributaria ahora vigente y sus artículo 70.3 y 106.4 no resultan aplicables *ratione temporis* al caso que nos ocupa.
- Esta postura se ve respaldada por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo.
- El hecho de que el fraude se haya declarado en los periodos o ejercicios en los que los negocios se han realizado y no en otros, es lógico y admisible cuando el efecto fiscal del acto fraudulento se agota en el ejercicio en que se produjo, pero no resulta procedente cuando, como en el caso de autos ocurre, los efectos del acto fraudulento se extienden a otros ejercicios distintos de aquél en el que el negocio fraudulento se realizó.

El Alto Tribunal antes de exponer su respuesta, se hace eco de algunas de las argumentaciones de la sentencia de la Audiencia Nacional:

- La Administración, casi diez años después de la celebración de las operaciones de adquisición de acciones y de préstamo, altera las consecuencias de unas operaciones realizadas en un ejercicio ya prescrito, lo que, de admitirse, podría dar lugar a invocar el fraude de ley en cualquier operación mercantil que produzca efecto final al cabo de décadas, sin tener para ello plazo alguno, sosteniendo que se realizó en fraude de ley y que puede ser declarado en cuanto a sus consecuencias fiscales.
- En el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, como aquí ocurre, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración.
- En efecto, lo que en definitiva supone la declaración de fraude de ley, es la no admisión de la deducción fiscal de los gastos asociados a dichas operaciones, es decir, la deducción del gasto financiero, por considerar que las mismas fueron realizadas en fraude de ley en 1998, pese a que en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras y, desde luego, el expediente de fraude de ley, esto es, el 30 de junio de 2008, ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias originadas y declaradas 10 años antes, así como los efectos resultantes de la mismas. El hecho de que la Administración no comprobase el ejercicio 1998 en el que se realizaron las operaciones, y de que por una u otra razón, se abstuviera de promover el procedimiento de declaración de fraude de ley o, de alguna otra forma, alterara el régimen de deducción de los intereses financieros incluidos en las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados, refuerza esa conclusión.
- Siendo ello así, no cabe considerar que el fraude de ley se habría producido en ejercicios posteriores a la concertación de tales negocios (ejercicios 2002 a 2004), por hechos no sobrevenidos sino presentes en el referido periodo.
- El fraude de ley es una institución jurídica que habilita a la Administración para gravar "...hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible..." (art.

24.1 LGT 230/1963 por la que se rige este asunto), sin que ese gravamen pueda ser reputado legalmente como extensión del hecho imponible a los efectos prevenidos en el precedente artículo 23.

- Ello significa, entre otros requisitos institucionales de esta figura, que el fraude reside y debe ser calificado de tal en relación con los hechos, actos o negocios jurídicos celebrados en fraude de ley —es decir, en esencia, los concertados en el periodo 1998, excluido de la declaración de fraude— sin que sea jurídicamente admisible proyectar el fraude sólo sobre los efectos jurídicos y económicos derivados del cumplimiento de tales actos o negocios, si éstos quedan extra muros de la declaración de fraude de ley por razones temporales.
- No cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen (art. 24 LGT de 1963 aquí aplicable), cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquéllos a los que afecta la declaración de fraude.
- No cabe proyectar ésta sino sobre actos o negocios en tanto generadores de ventajas fiscales improcedentes, lo que obliga a asociar la declaración de fraude, lógicamente, con periodos o ejercicios concretos y determinados —tratándose de tributos permanentes— que precisamente han de coincidir con los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal, por razón del fin elusorio o evasivo a que propenden, no así con los posteriores a ellos, aun cuando en éstos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos, pues de admitirse esa posibilidad, siempre quedaría abierta la posibilidad, en favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas.
- No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración- liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles.
- Tal interpretación solo sería admisible si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho régimen cuando de la compensación de bases imponibles negativas se trata. Pero es que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, inserto en el Título relativo a “la base imponible”, no podía operar dicha modificación, ni la misma se deriva tampoco de la Ley 40/1998 que dio nueva redacción al precepto, ni, en fin, se desprende un designio de tal naturaleza de la Exposición de Motivos de esta última ley (que no dedica ni una sola línea al régimen de la compensación de bases imponibles negativas).
- Tampoco la previsión contenida en la nueva Ley General Tributaria (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. Por más que el artículo 70.3 de aquella ley 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 periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente”, expresión que 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.

- La afirmación según la cual los preceptos interpretados (esencialmente el que aquí resulta aplicable, artículo 23.5 de la LIS 43/1995) “carecerían de sentido” si no se consideraran en los términos propuestos por la Administración, no puede ser compartida. La norma obliga al contribuyente a “acreditar” la “procedencia y cuantía” de las bases impositivas que pretenden compensarse. A pesar del empeño del Abogado del Estado en sostener que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases impositivas negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, la Sala de instancia entiende que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su “procedencia”) y la correlación entre la “cuantía” o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente. A tales aspectos (y sólo a estos) puede extenderse la facultad inspectora.

Y tras esas conclusiones de los jueces a quo, el Tribunal Supremo declara:

- 1) El Tribunal ha venido considerando que declarada la prescripción con relación a la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, 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 impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos (sentencias de 25 de enero de 2010 —rec. casa. 995/2005—, de 8 de julio de 2010 —rec. casa. 4427/2005—, de 2 de febrero de 2012 - rec. casa. 441/2008 -o de 29 de marzo de 2012 - casa. unif. doct. 16/2009—).

A continuación precisa más su razonamiento, pues señala: que esa misma doctrina debe aplicarse aunque los ejercicios anteriores no estuvieran prescritos, en aquellos casos en que la entidad, habiendo presentado las correspondientes autoliquidaciones con bases impositivas negativas pendientes de compensar, no haya sido objeto de comprobación, ante la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que establecía el artículo 116 de la ley General Tributaria, lo que obligaba a la Administración, para modificar el resultado de las mismas, a realizar la oportuna comprobación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120 y siguientes de la misma Ley.

Esos pronunciamientos del Alto Tribunal venían referidos, aclara, en todos los casos, a supuestos en los que, por razón de los ejercicios impositivos concernidos, no resultaba aún de aplicación el precepto contenido en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. Y tampoco estaban vigentes cuando se dictaron aquellas sentencias las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la Ley General Tributaria de 2003 que, ya con carácter general, disponen: **a)** 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; **b)** Que 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 debate fue cerrado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que negó rotundamente la posibilidad de regularizar extremos contenidos en las autoliquidaciones de ejercicios ya prescritos, aunque sea a los meros efectos de girar nuevas liquidaciones de períodos aún abiertos a inspección. Y es que tal regularización encierra la ineludible necesidad de alterar la liquidación (o liquidar de nuevo, como se prefiera) de los ejercicios prescritos,

siendo precisamente esto lo prohibido por el citado artículo 64 de la Ley General Tribunal de 1963. En este sentido se pronunciaron las sentencias de 13 de marzo de 1999, 30 de enero de 2004 —nos remitimos al apartado de Jurisprudencia de este artículo—, 14 de junio de 2005 (casa. 1561/2000) y 17 de marzo de 2008 (casa. 4447/2003). —nos remitimos al apartado de Jurisprudencia de este artículo—.

Estamos, por tanto, en una primera etapa de la doctrina Jurisprudencial sobre esta materia.

- 2) **Nos adentramos ahora en la segunda etapa de la mencionada doctrina.** Ante la anterior situación de rechazo por los tribunales de la revisión de bases imponibles generadas en un ejercicio ya prescrito (o, lo que es lo mismo, de su comprobación fuera del periodo de prescripción de la acción para establecer la oportuna liquidación), se justifica-, se entiende por la Administración- dicha facultad, señala la sentencia que comentamos, en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, introducido en la reforma operada en dicha norma por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (aplicable a partir de 1 de enero de 1999). Este precepto fue reformado, a su vez, por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (aplicable a partir de 1 de enero de 2002), que dejó su redacción en la versión que ha llegado hasta nuestros días en el actual apartado 5 del artículo 25 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. A su vez, esta misma norma se ha incorporado con carácter general en el artículo 106.4 de la Ley 58/2003.

El citado artículo, en su redacción inicial introducida por la Ley 40/1998, vigente a partir de 1999, establecía:

“El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaren”.

Por su parte, en la normativa actual dicho apartado (en el actual número 5º del art. 25 del TRLIS) dispone lo siguiente:

“El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

Y el Tribunal, comentando ese artículo, interpreta que lo que este precepto establece es una **carga probatoria para el sujeto pasivo, delimitando su contenido (esto es, los documentos con los que deben acreditarse las bases imponibles negativas objeto de compensación).**—la negrita es siempre nuestra—.

Y aunque el Tribunal reconoce que algunas de las sentencias dictadas por este Alto Tribunal anunciaban la posibilidad de que la LGT/2003 pudiera suponer un cambio en la doctrina mantenida durante la vigencia de la LGT/1963, así por ejemplo la sentencia de 2 de febrero de 2012 – nos remitimos al apartado de Jurisprudencia anteriormente mencionado-, **el Supremo se cuida de establecer que en la propia sentencia de 2 de febrero de 2012 citada ya se apuntaba hacia la equiparación de ambas normas en cuanto a las obligaciones de justificación documental exigibles al contribuyente.** Esta conclusión ha sido finalmente elevada a doctrina jurisprudencial en pronunciamientos posteriores, en los que esta Sala afirma de manera tajante que las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 no alteran en ningún caso el régimen de la prescripción, limitándose a reafirmar las obligaciones de justificación documental que ya imponía al sujeto pasivo el artículo 23.5 LIS.

Se ciñe a su doctrina sentada en las SSTs de 20 de septiembre de 2012, dictada en el recurso de casación núm.

6330/2010 y reiterada en la de 22 de noviembre de 2012, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4073/2011.

Y después de esta importante afirmación, el Tribunal concluye para evitar confusiones, lo siguiente:

- 1) **Frente a la normativa en vigor previa al 1 de enero de 1999** —que exigía únicamente la constancia fehaciente de las bases imponibles negativas en las correspondientes declaraciones— **con la normativa posterior se exige también su oportuna justificación documental.**

De ahí, que el Tribunal concluyese en el Fundamento Jurídico Cuarto de su sentencia de 20 de septiembre de 2012 que “la Ley no permite la comprobación de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos y, en consecuencia, la alteración de las bases imponibles declaradas. Solo requiere que se justifique la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas a efectos de su compensación con base imponibles positivas”, solución esta ya apuntada en su Sentencia de 2 de febrero de 2012, en la que también anticipaba la equiparación de las obligaciones que resultaban exigibles ya fuera por aplicación del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003.

- 2) En resumen, el criterio que se establece en las sentencias de referencia puede sintetizarse en que, **a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, el nuevo artículo 23.5 exige al interesado conservar los soportes documentales o contables correspondientes a los ejercicios prescritos para que la Administración, en la comprobación de los ejercicios prescritos, pueda constatar la existencia del crédito (su procedencia, su origen y principio del que procede) y la correlación entre la cuantía o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el periodo prescrito.** Es decir, que solo en el caso de que la base imponible cuya compensación se pretende no exista (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o si la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, puede la Inspección regularizar el ejercicio no prescrito comprobado y ello no porque se esté comprobando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un periodo que ya no puede ser objeto de comprobación.
- 3) Naturalmente la cuestión siguiente, también abordada en la sentencia que comentamos, consiste en si, **con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance.** Y respecto de la misma y su respuesta, la STS, en su Fundamento de Derecho Quinto, página 20, invoca dos pronunciamientos suyos, recogidos en el apartado de Jurisprudencia de este artículo:

“La respuesta ha sido dada en la sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casa 4319/2011), sentando un criterio que ha sido seguido en la sentencia de 14 de noviembre de 2013 (casa. 4303/2011).

En el primero de dichos dos pronunciamientos hemos razonado [FJ 4º.D)] que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995: “(...) consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; finalmente, el alcance de la carga probatoria: “procedencia” y “cuantía” de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

Ello implica, en definitiva, que mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su “procedencia” es decir, de su corrección.

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio “no prescrito” con las consignadas en el “prescrito”, si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia”.

Ahora bien, falta por concretar cómo se va a acreditar por la Administración *“la ausencia de justificación de la discrepancia”*, incluido el procedimiento a utilizar, tema que tendrá a nuestro juicio que perfilar, para mayor seguridad, el Alto Tribunal.

Por último y refiriéndonos al caso enjuiciado, el T.S. desestima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, dado que como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, la recurrente entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado cuestionaron la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles.

3. Conclusión

En resumen, **la STS resulta de gran importancia porque aclara, a nuestro juicio definitivamente**, las posibles dudas que pudieran existir en cuanto a quién pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales y el alcance de la carga probatoria correspondiente: la “procedencia”(entendida como origen) y “cuantía” de las bases negativas cuya compensación se pretenda. A su vez, también establece las obligaciones de la Administración si sostiene que la deducción es improcedente, pues le corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de “la discrepancia”, entre ella y el obligado tributario. Las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 no alteran en ningún caso el régimen de la prescripción, limitándose a reafirmar las obligaciones de justificación documental que ya imponía al sujeto pasivo el artículo 23.5 LIS, tras su reforma operada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. Lo mismo sucede con el número 5º del artículo 25 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Esta situación jurisprudencial se ha de poner en relación con el Anteproyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que en su Exposición de Motivos declara al respecto “ (...) La extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo.

Para que no existan dudas al respecto, se señala de forma expresa en la ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo.

Se aclara igualmente que las normas sobre medios de prueba del crédito fiscal y su valoración son las generales, debiendo aportarse en todo caso la declaración o autoliquidación en que se incluyó.

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho del obligado tributario a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.”

Es de resaltar que en dicho texto y a la hora de hablar de las comprobaciones e investigaciones de la Administración en este campo se utiliza la expresión **“con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos”**, palabras que habría que poner en relación con lo antes expuesto, respecto del papel a jugar por el Tribunal Supremo en torno al procedimiento a desarrollar por la Administración en torno a la acreditación de **“la ausencia de justificación de la discrepancia”**.

En el nuevo artículo 106 del Anteproyecto, que modifica los apartados 4 y 5, y añade un nuevo apartado 6, declara(...) **“5. 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, a efectos de la acreditación de que aquéllas resultan procedentes y de su cuantía, resultarán de aplicación los medios de prueba a que se refiere el apartado 1, debiéndose aportar, en todo caso, las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las mismas.”**

Como se ve, el texto introduce una importantísima novedad al utilizar la expresión **“de que aquéllas resultan procedentes y de su cuantía”**, pues ahora la procedencia no hace referencia a su origen, sino a su conformidad a derecho, lo que es absolutamente contrario al texto anterior y a la interpretación que había dado a dicho término la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

