

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/3839/2010 de 31/01/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Segunda

Impuesto sobre sociedades. Compensación de bases o cuotas acreditadas en ejercicios anteriores prescritos. Requisitos. Facultad de comprobación por la Inspección.

La Inspección tiene facultades de comprobación para verificar la documentación mediante la que se debe acreditar la procedencia y cuantía de las bases o cuotas pendientes procedentes de ejercicios prescritos que se compensen o apliquen en ejercicios no prescritos. Lo previsto en el artículo 106.4 no se limita a establecer una mera obligación de conservación de documentación sino que habilita a la Inspección a realizar actuaciones de comprobación. Y ello por cuanto que dicho artículo no se encuadra dentro del marco de la prescripción de las obligaciones formales sino en el de la valoración de la prueba.

Fundamentos de derecho

Tercero: Alega el interesado la imposibilidad de que la Inspección entre a analizar la idoneidad o no a efectos de DAEX de la inversión realizada por una entidad en ejercicio prescrito cuando la aplicación de la deducción se realice en un ejercicio no prescrito objeto de comprobación.

Pues bien, este Tribunal ya ha expuesto su criterio al respecto en resoluciones tales como la de 26-02-2009 (RG 1873/07) en cuyo fundamento jurídico undécimo se decía lo siguiente:

La Inspección mantiene el criterio de que es procedente la comprobación de los ejercicios prescritos a los efectos de acreditar la deducción practicada en el ejercicio no prescrito, tal como reiteradamente ha sentado este Tribunal Central y, que en el presente caso, como la única justificación documental aportada han sido las declaraciones presentadas en las que figuran los importes pendientes de deducir, considera insuficientemente acreditada la procedencia de la deducción.

El reclamante, por el contrario, cita una sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de enero de 2004 nº 10.849/2004 en donde se mantiene el criterio contrario, es decir, que la prescripción implica firmeza de las deducciones y como consecuencia de ello la imposibilidad de su modificación con motivo de la comprobación del ejercicio en el que efectivamente se aplican.

Tal cuestión ha sido analizada recientemente por este Tribunal Central, con ocasión de cuotas a compensar a efectos del IVA, en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio planteado por el Director General de Tributos. Se trata de la resolución de 24 de septiembre de 2008,...

A la conclusión que se llega es que, “conforme a la doctrina sentada en vía jurisdiccional contencioso-administrativa indicada..., las bases imponibles negativas y las deducciones consignadas en las autoliquidaciones presentadas por el IS (Ley 61/1978) e IRPF (Ley 44/1978) son susceptibles de adquirir firmeza

en virtud de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de los ejercicios correspondientes a dichas autoliquidaciones, por lo que no cabe su modificación y tampoco la variación de las bases y deducciones que estén pendientes de compensación o aplicación en los ejercicios siguientes (créditos fiscales), no pudiendo ampararse dicha variación en las facultades de comprobación reguladas en los artículos 109 y siguientes de la Ley 230/1963, General Tributaria.”

No obstante lo anterior de los artículos 23 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, artículo 24 de la Ley 20/1990 sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas y artículo 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria, se llega a conclusiones distintas, por lo que tal criterio no se aplicará cuando sean de aplicación los citados preceptos.

El artículo 23 de la Ley 43/1995 en la redacción introducida por la Ley 40/1998, que en particular aquí nos interesa, estableció un nuevo apartado en el que se indicaba: “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 imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.”...

En el presente caso dado que se está inspeccionando el ejercicio 2000 y en dicho ejercicio es cuando se pretenden efectuar las deducciones en activos fijos y a la exportación pendientes de ejercicios anteriores prescritos, nos encontramos con un problema añadido para determinar el criterio que ha de seguirse. En dicho ejercicio era de aplicación el artículo 23 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por la Ley 40/1998. No obstante, dicho precepto se refiere exclusivamente a la compensación de pérdidas pero no a las deducciones de la cuota, por lo que este Tribunal estima que aunque su resolución de 24 de septiembre de 2008, R.G.: 4354-08 se refiere conjuntamente a la compensación de pérdidas y deducciones, en el presente caso en aras de no perjudicar los derechos del reclamante ha de estarse a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (que se refiere tanto a bases como a cuotas a compensar o a las deducciones) para determinar el criterio aplicable. Por tanto y teniendo en cuenta que en el ejercicio 2000 no había entrado en vigor la Ley 58/2003, hay que mantener el criterio derivado de las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente citadas y desestimar las pretensiones de la Inspección sobre la necesidad de acreditar y probar cuestiones relativas a los ejercicios prescritos, siendo suficiente a estos efectos al aportación de las declaraciones presentadas donde se reflejen dichos créditos. Es decir, se estiman las pretensiones del reclamante en este punto.

Se desprende de lo anterior que cuando las deducciones acreditadas en ejercicio prescrito se pretendan deducir efectivamente en un ejercicio en que se encuentra ya en vigor la Ley 58/2003, como es el caso, resulta aplicable a dicha deducción efectiva lo dispuesto en la referida ley y, en concreto, lo dispuesto en su artículo 106.4 a tenor del cual:

“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 acerca del alcance de dicho artículo 106.4 de la Ley 58/2003 se ha pronunciado también este Tribunal en resoluciones tales como la de 21-09-2011 (RG 889/10)...

Habr  por tanto que reconocer el Derecho de la Inspección a comprobar la idoneidad o no de la inversión realizada en ejercicio prescrito de la que derivó la acreditación de la deducción (DAEX) que se pretende ahora aplicar en ejercicio no prescrito.

Y sin que dicha argumentación y conclusión contradiga el criterio mantenido por este Tribunal en su resolución de 15-11-2012 (RG 5274/09) pues el mismo se refiere al IVA, Impuesto éste que, como se dice en la referida resolución, tiene una “especial mecánica” liquidatoria en la cual lo que resulta de cada periodo de liquidación no son ni bases imponibles ni cuotas sino “saldos”

