

Referencia: NFJ052837

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 24 de octubre de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 410/2010

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Acreditación de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos. Requisitos para la compensación: Autoliquidación o liquidación administrativa. La entidad presentó las declaraciones de los ejercicios 1994 y 1995 como entidad exenta, sin consignar base imponible alguna. Se plantea la compensación en 2002 de las bases imponibles negativas correspondientes a esos ejercicios. Tras la reforma de la Ley 24/2001 se exige que las bases imponibles negativas sean bases declaradas. La prescripción supone que gana firmeza la declaración de un determinado ejercicio. Según el criterio del Tribunal, [Vid., SAN, de 24 de mayo de 2012, recurso nº 249/2009 (NFJ047871)], la acreditación de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos significa que el interesado debe conservar los soportes documentales o contables a efectos de que la Administración constate la existencia misma del crédito y la correlación de la cuantía con la que se generó en ese ejercicio, pero no le faculta a la Administración para la comprobación de esas bases. Aunque no se «declarasen» en la casilla correspondiente las bases negativas por tratarse de una entidad exenta, de la autoliquidación se desprenden los datos para la cuantificación de la misma.

PRECEPTOS:

[RD 1163/1990 \(Devolución de ingresos indebidos\), disposición adicional tercera.](#)
[Ley 43/1995 \(Ley IS\), art. 23.](#)
[Ley 230/1963 \(LGT\), arts. 116 y 120.](#)
[Ley 58/2003 \(LGT\), arts. 70 y 106.](#)

PONENTE:

Doña Esperanza Córdoba Castroverde.
Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES
Don JOSE GUERRERO ZAPLANA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SENTENCIA

Madrid, a veinticuatro de octubre de dos mil trece.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 410/2010, se tramita a instancia del INSTITUTO DE FOMENTO DE LA REGION DE MURCIA, representado por la Procuradora D^a MARIA LUISA SANCHEZ QUERO, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 30 de septiembre de 2010, relativo al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES , ejercicios 2000 a 2002, en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del recurso la de 191.626,42 euros, por lo que no supera la suma de 600.000 euros a efectos casacionales.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso en fecha 3 de diciembre de 2010 este recurso respecto de los actos antes aludidos. Admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos que estimó aplicables, concretando su petición en el Súplico de la misma, en el que literalmente dijo:

«Que, teniendo por presentado este escrito en tiempo y forma, se acuerde su admisión y en su virtud se tenga por formalizada demanda en el Recurso Contencioso-Administrativo seguido bajo el número de autos 410/2010 contra el fallo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 30 de septiembre de 2010 y demás actos administrativos de los que éste trae causa y, previos los trámites legales oportunos, se dicte sentencia favorable para los intereses de mi representada, con expresa condena en costas, y, en consecuencia, se estimen las pretensiones de esta parte, declarándose nula de pleno derecho la Resolución impugnada y la liquidación derivada del Acta en disconformidad número A02-71055836 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2000, 2001 y 2002».

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

«Que, habiendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo y tener por contestada la demanda, con devolución de los autos, dictando, previos los trámites legales, sentencia por la que se desestime el presente recurso y confirmando la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la parte recurrente».

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, fue acordada por Auto de fecha 30/09/2011. Siendo el siguiente trámite el de conclusiones, a través del cual, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones. Por providencia de fecha 27/09/2013 se hizo señalamiento para votación y fallo el día 17/10/2013, en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que Regula la Jurisdicción. Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D^a. ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE , Magistrada de esta Sección.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

En el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del INSTITUTO DE FOMENTO DE LA REGIÓN DE MURCIA se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 30 de septiembre de 2010, por la que resolviendo el recurso de alzada interpuesto contra la resolución dictada el 30 de septiembre de 2008 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Región de Murcia, en la reclamación num. 30/2814/2005, formulada frente al acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Coordinador de Unidad de la Delegación Especial de la AEAT en Murcia, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000, 2001 y 2002, cuya cuantía asciende a la suma de 191.626,42 euros, acuerda: "Estimarlo parcialmente, anulando la liquidación impugnada de acuerdo con lo indicado en el último Fundamento" ,

En el fundamento de derecho sexto de la resolución del TEAC combatida, se dispone:

"En conclusión, y de acuerdo con lo razonado anteriormente, procede anular la liquidación y dictar una nueva en la que:

1. Se tenga en cuenta la compensación de la base imponible negativa del ejercicio 1993, según lo expuesto por el Tribunal Regional en el fundamento de derecho quinto de su resolución, confirmándose su resolución en este extremo.

2. Se admita en los ejercicios 2000 y 2001 la compensación de las bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios 1994 y 1995, revocándose la resolución del Tribunal Regional en este extremo.

3. No se admita la compensación en el ejercicio 2002 de las bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios 1994 y 1995, confirmándose la resolución del Tribunal Regional en este extremo".

Segundo.

La adecuada solución del recurso exige partir de los datos fácticos que, a renglón seguido, se relacionan y que resultan del expediente remitido a la Sala.

En fecha 9 de septiembre de 2005 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Murcia de la A.E.A.T. incoó a la hoy recurrente un acta de disconformidad, modelo A02, nº 71055836, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2000, 2001 y 2002, emitiéndose el preceptivo informe ampliatorio.

Presentadas en 10 de noviembre de 2005 las oportunas alegaciones por la interesada, el Inspector Coordinador dictó el 14 de octubre de 2005, acuerdo confirmando la propuesta inspectora contenida en el acta incoada, practicando liquidación provisional de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 191.626,42 euros, de los que 159.674,16 euros correspondían a cuota y 31.952,26 euros a intereses de demora.

Del acta, informe y acuerdo derivaba, en síntesis, lo siguiente:

El Instituto de Fomento de la Región de Murcia, fue creado por Ley de 18 de junio de 1984 y regulado por la Ley 6/86, de 24 de mayo, de la Asamblea Regional. Dicha Ley lo configuraba como una Entidad de Derecho Público de las reguladas en el artículo 6.1, apartado b) de la anterior Ley General Presupuestaria, y Real Decreto Legislativo 1091/88 de septiembre, hoy recogidos en los artículos 2, 3 y 4 de la Ley General Presupuestaria 47/2003, de 26 de noviembre.

La citada Entidad fue citada para comprobación de carácter parcial del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002. Con fecha 28 de febrero de 2005, se citó de nuevo a la Entidad ampliando la comprobación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2000, 2001 y 2003, con carácter parcial, limitándose la comprobación a las compensaciones de bases imponibles negativas de los ejercicios anteriores.

El sujeto pasivo en los ejercicios comprobados presentó declaraciones liquidaciones declarando bases imponibles de cero euros con el siguiente desglose:

EJERCICIO B.I. PREVIA COMPEN. B.I.N.E.A B. IMPONIBLE

2000.....	368.428,32 €.....	368.428,32€.....	0 €
2001.....	250.781,59 €.....	250.781,59€.....	0 €
2002.....	116.247,39 €.....	116.247,39€.....	0 €

Como consecuencia de la declaración de dichas bases imponibles, se devolvieron las siguientes cantidades procedentes de retenciones practicadas: 68.462 € (ejercicio 2000), 30.005,51 € (ejercicio 2001) y 24.190,17 € (ejercicio 2002).

En el ejercicio 2000 se acreditaron en la declaración las siguientes bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995, de las cuales se produjeron las compensaciones en los ejercicios 2000, 2001 y 2002 relacionadas anteriormente:

EJERCICIO B.I. NEGATIVA PENDIENTE COMPENSACION

1992.....	1.002.492,28 €
1993.....	761.207,31 €
1994.....	937.760,81 €
1995.....	1.833.772,71 €

La Inspección consideró que las bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995, acreditadas a partir de 1999, habían sido indebidamente acreditadas y compensadas, y ello por las siguientes razones:

- Ejercicio 1992 : No procedía compensar de dicho ejercicio ninguna base imponible negativa dado que dicho ejercicio fue objeto de comprobación por la Inspección de Hacienda extendiéndose acta nº 01507521, con base imponible positiva de 105.495.618 ptas. (634.041,43 €), recurrida ante el Tribunal Económico Administrativo Regional, posteriormente ante el Tribunal Económico Administrativo Central, ante

la Audiencia Nacional y por último ante el Tribunal Supremo, que inadmitió el recurso de casación por razón de la cuantía, confirmando dichos Tribunales la liquidación del acta de inspección.

- Ejercicio 1993 : No procedía compensar de dicho ejercicio ninguna base imponible negativa dado que dicho ejercicio también fue objeto de comprobación por la Inspección de Hacienda extendiéndose acta nº 01507530, con base imponible positiva de 185.034.154 ptas (1.112.077,66 €), recurrida ante el Tribunal Económico Administrativo Central y ante la Audiencia Nacional, confirmando dichos Tribunales la liquidación del acta de inspección, recurrida ante el Tribunal Supremo, estando en la actualidad pendiente de resolución. Por tanto, hasta esos momentos no existía ninguna sentencia que anulara el acta.

- Ejercicios 1994 y 1995 : No procedía la compensación de bases imponibles de esos ejercicios, que se declararon exentas (de forma que las bases imponibles declaradas fueron 0 €) y que correspondían a periodos prescritos a efectos de comprobación, sin que hubieran sido impugnadas las declaraciones.

En los ejercicios 1994 y 1995 se habían declarado bases imponibles de 0 € por estimar el sujeto pasivo que era una entidad totalmente exenta. No obstante, a partir de 1999, las bases imponibles negativas acreditadas de esos ejercicios 1994 y 1995, para ser compensadas en los ejercicios siguientes a 1999, estaban basadas, según exponía la entidad, en cada una de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1999, en los criterios expuestos en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, contra actas extendidas en la misma fecha y por el mismo concepto impositivo y los mismos motivos que las de 1992 y 1993 mencionadas anteriormente, pero que afectan a los ejercicios 1989, 1990 y 1991.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, la interesada promovió reclamación económico-administrativa, nº 30/2814/2005, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia realizando, en el trámite procesal oportuno, las correspondientes alegaciones.

En fecha 30 de septiembre de 2008, notificada el 12 de noviembre de 2008, el Tribunal Regional dictó resolución acordando: "ESTIMAR EN PARTE la reclamación interpuesta, de acuerdo con lo indicado en el último fundamento".

En su resolución, el Tribunal Regional:

- Confirmaba la improcedencia de compensación de la base imponible negativa del ejercicio 1992. Asimismo, se señalaba que en el informe de disconformidad se recogía que la entidad, al conocer la inadmisión del recurso de casación, había presentado en 1 de octubre de 2004 escrito modificando el cuadro de compensaciones, en el sentido de compensar las bases imponibles de los ejercicios objeto de comprobación en la cantidad de 761.207,31 € del ejercicio 1993 y 70.834,40 € del ejercicio 1994, dejando pendientes de compensación las restantes cantidades de los ejercicios 1994 y 1995, por lo que debía examinarse la procedencia de la compensación de estos ejercicios 1993, 1994 y 1995 (Fundamento de Derecho Cuarto).

- En cuanto a la base imponible negativa del ejercicio 1993, tras recoger que el Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de junio de 2006, había estimado el recurso en lo que afectaba a la liquidación de 1993 "debiendo practicarse nueva liquidación en la que no se incluyan en la base imponible las partidas que recibieron la consideración de subvenciones de capital por parte de la Administración", el Tribunal Regional concluía que "Así pues, de acuerdo con la meritada sentencia, las subvenciones de capital recibidas no deben computarse como abonos a efectos fiscales, de forma que, en lugar de una base imponible positiva de 185.034.154 ptas., tal y como ya ha quedado recogido, deberá calcularse de nuevo la base imponible, que, en caso de ser negativa, sí será compensable con las bases positivas de los ejercicios comprobados". (Fundamento de Derecho Quinto).

- Confirmaba la improcedencia de compensación de las posibles bases imponibles negativas de los ejercicios 1994 y 1995. En síntesis, el Tribunal Regional consideraba que: 1) La sociedad no había declarado en los ejercicios 1994 y 1995 bases imponibles negativas, presentando declaraciones como entidad exenta. 2) Posteriormente no instó la rectificación de sus autoliquidaciones de los ejercicios 1994 y 1995, de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional Tercera del RD 1163/1990, de 21 de septiembre. 3) Por lo que, de acuerdo con la anterior normativa, habiendo prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, la sociedad no podía instar la rectificación de sus declaraciones autoliquidaciones correspondientes a los años 1994 y 1995, lo que suponía que no podía admitirse la compensación de las posibles bases negativas de dichos años. (Fundamento de Derecho Sexto).

- Concluía la anulación de la liquidación recurrida "al objeto de que se practique una nueva en la que se tenga en cuenta la compensación de la base imponible negativa del ejercicio 1993, según lo expuesto en el fundamento Quinto". (Fundamento de derecho Séptimo y último).

Mediante escrito presentado en 11 de diciembre de 2008, la interesada interpuso recurso de alzada frente a la referida resolución realizando, en el trámite procedente, las oportunas alegaciones.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de fecha 30 de septiembre de 2010, ahora combatida, dispuso estimar parcialmente el recurso de alzada, anulando la liquidación impugnada de acuerdo con lo recogido en el fundamento sexto de su resolución.

Tercero.

La única cuestión a que se contrae el presente recurso se centra en determinar la procedencia de compensar en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, las bases imponibles negativas correspondientes a los ejercicios 1994 y 1995 prescritos.

Hay que partir, tal y como afirma el TEAC en el fundamento de derecho quinto de la resolución recurrida, que la acreditación de las bases negativas mediante la exhibición de la contabilidad y oportunos soportes documentales, resulta exigible en el ejercicio 2002 enjuiciado, y que esta acreditación, según resulta del expediente, ha sido realizada por la entidad recurrente.

Ahora bien, sostiene el TEAC en su resolución que, si bien con anterioridad a la Ley 24/2001, que modificó los apartados 1 y 5 del art. 23 de la LIS, no se exigía el requisito de que se tratara de pérdidas declaradas, admitiéndose la compensación de aquellas no declaradas siempre que se acreditaran debidamente, "en particular, a partir de la Ley 40/1998 con la obligada exhibición de la contabilidad y oportunos soportes documentales", sin embargo tras la modificación introducida en el artículo 23 de la LIS por la citada Ley 24/2001 (con efectos del 1 de enero de 2002), se exige el requisito de que las bases imponibles negativas que se compensan sean bases declaradas, requisito que es aplicable no sólo a las bases imponibles negativas generadas a partir de su vigencia, sino también a aquellas compensaciones de bases imponibles negativas devengadas en ejercicios fiscales anteriores pero que pretendan hacerse efectivas después de la entrada en vigor de la Ley 24/2001, por lo que, por ello, no resulta procedente la compensación en el ejercicio 2002 de las bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios 1994 y 1995.

Debe, pues, partirse de la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que modificó la ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades para los ejercicios impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, y que, por lo que aquí interesa, dio nueva redacción a los apartados 1, 3 y 5 del artículo 23 de la ley del impuesto sobre sociedades, cuyo texto es el siguiente:

"1. Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos 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 período 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 imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Asimismo, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2002, modificó los apartados 1 y 5 del artículo 23 de la LIS, disponiendo lo que sigue:

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

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".

Esta Sala, siguiendo al respecto el reiteradísimo criterio del Tribunal Supremo sobre la materia, 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 imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos (sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 - recurso de casación núm. 995/2005-, de 8 de julio de 2010 - recurso de casación núm. 4427/2005-, de 2 de febrero de 2012 - recurso núm. 441/2008 - o de 29 de marzo de 2012 - recurso de casación para unificación de doctrina núm. 16/2009 -).

Esta 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 imponibles negativas pendientes de compensar, no haya sido objeto de comprobación, ante la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que establecía el art. 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 art. 120 y siguientes de la misma Ley.

Es cierto que los pronunciamientos del Tribunal Supremo producidos hasta la fecha venían referidos,

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. Asimismo, por razones temporales obvias, 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 propio Tribunal Supremo, consciente de que las modificaciones legislativas citadas no resultaban aplicables a los ejercicios objeto de los correspondientes recursos, aclaraba que el criterio sostenido (la imposibilidad de revisar, corregir o modificar las bases impositivas negativas provenientes de ejercicios prescritos) debe ir referido a los concretos supuestos analizados, todos ellos anteriores a la vigencia del nuevo artículo 23.5 de la ley 43/1995 y de la actual Ley General Tributaria, normas inaplicables "ratione temporis" en todos aquellos casos (v. sentencias del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2010 , 8 de marzo de 2012 ó 29 de marzo de 2012).

El Alto Tribunal, por tanto, no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el alcance y significación que haya de darse, a los efectos que nos ocupan, a la nueva regulación legal y, más concretamente, a cuál deba ser la recta interpretación de la exigencia al contribuyente de acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron .

Ahora bien, este pronunciamiento sí ha sido realizado por este Tribunal. En efecto, ante determinadas posturas mantenidas por la Administración respecto a la regulación contenida en los artículos 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades y 106.4 de la Ley General Tributaria , consistentes en que la obligación de "acreditar" la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas con independencia de su ejercicio de origen solo tenía una finalidad: "posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases por la Inspección cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en el ejercicio inspeccionado", este Tribunal ha declarado de forma contundente, entre otras en Sentencias de 24 de mayo de 2012 -rec. núm. 249/2009 -, 18 de julio de 2013 -rec. núm. 288/2010 -, lo siguiente:

«Debe adelantarse que la Sala no comparte la conclusión expresada por el TEAC en la decisión que constituye el objeto del presente proceso. Por de pronto, debe convenirse que dicha tesis altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada -sobre todo- a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas (incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos): el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de su derecho realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno. Dicho de otra forma, la prescripción consolida definitivamente la situación jurídica correspondiente, impidiendo -por el transcurso del tiempo unido a la falta de ejercicio de la acción- que tal situación pueda alterarse en el futuro.

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. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada.

Tal interpretación (que rompe, insistimos, con la eficacia del instituto prescriptorio tal y como se ha venido entendiendo de manera indubitada) solo podría tener lugar si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho régimen cuando de la compensación de bases impositivas 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 impositivas negativas).

Ni siquiera 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 períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente", expresión que -a juicio de la Sala- no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza.

Pero es que, además, la Sala no comparte la afirmación según la cual los preceptos interpretados (esencialmente el que aquí resulta aplicable, artículo 23.5 de la ley del impuesto) "carecerían de sentido" si no se consideraran en los términos propuestos por la Administración.

Recordemos que tal disposición obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponible que pretende compensarse. A pesar del empeño de la Administración y su representante procesal por convencer a la Sala de que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponible negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, entendemos 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", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "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 período (prescrito) correspondiente.

A tales aspectos (y solo a estos) puede extenderse la facultad inspectora, cuyo ejercicio -por lo demás- no puede reputarse baladí o, en palabras del TEAC, "carente de sentido". Es obvio que si, a tenor de los datos que debe suministrar el contribuyente, la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado. Pero no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un período que ya no puede ser objeto de comprobación.

Habría, en tercer lugar, otro argumento que impide acoger la tesis sostenida por la Administración. Si, efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente. La Inspección podría, en efecto, comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio (concretamente, hasta que transcurra el lapso temporal en el que puede efectuarse la compensación); el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro.

En resumen, la Sala entiende que la cantidad consignada como base imponible negativa en el ejercicio 99/00 (derivada de la dotación a la provisión por depreciación de cartera efectuada por ...) ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades tras la reforma operada por la Ley 40/1998, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción en los términos pretendidos por las resoluciones impugnadas... ».

Cuarto.

Partiendo de la doctrina expuesta y que ha sido parcialmente transcrita, debe convenirse que la interpretación que realiza el TEAC de la modificación introducida en el artículo 23 de la LIS por la Ley 24/2001 y su concreta aplicación al supuesto ahora enjuiciado, no puede ser compartida por la Sala.

En efecto, olvida la resolución del TEAC que se enjuicia un dato que resulta fundamental, como es que la recurrente tributó en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994 y 1995, como entidad exenta, habiendo aportado a la Inspección, entre otra documentación, sus autoliquidaciones del Impuesto correspondientes a los referidos ejercicios 1994 y 1995 -obrantes a las páginas 216 y 239 del expediente- con objeto de acreditar las bases imponible negativas de los referidos ejercicios y, en consecuencia, poder compensarlas en el ejercicio 2002 comprobado.

La presentación de las referidas declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994 y 1995 resulta trascendente a efectos de tener por cumplida la obligación que impone al contribuyente el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto, en la redacción dada por la Ley 24/2001, pues a partir de dichas declaraciones se pueden identificar los resultados negativos obtenidos en dichos períodos impositivos y, por ende, las bases imponible negativas, y ello pese a que en la casilla del modelo correspondiente a la base imponible no se determinase el importe de la misma, pues ello es debido única y exclusivamente a su condición de entidad exenta en los referidos ejercicios.

Consecuentemente, considera la Sala que, en el supuesto examinado, en el que nos encontramos con una entidad que presentó sus declaraciones del impuesto correspondientes a los ejercicios 1994 y

1995, declarando como entidad exenta, debe reconocerse el derecho a la compensación en el ejercicio 2002 de las bases imponibles del ejercicio 1994 y 1995, toda vez que presentó las autoliquidaciones de dichos ejercicios, circunstancia no controvertida por la Administración, y su procedencia y cuantía resultó acreditada mediante la aportación de dichas autoliquidaciones, de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales, tal y como reconoce el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución que se enjuicia, por lo que debe tenerse por cumplida la obligación legalmente impuesta de "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles que pretende compensarse en el ejercicio 2002.

Se reitera, el hecho de que las bases imponibles no fueran "declaradas", tal y como ha entendido el TEAC, por el hecho de que en las autoliquidaciones presentadas y, en concreto, en la casilla correspondiente al importe de las bases imponibles, no figurasen determinadas, al hacerse constar la palabra "exenta", no puede impedir el derecho de la recurrente a la compensación pretendida, pues la cuantía de la base imponible se desprende del resto de los datos que figuran en la declaración, debiendo, en suma, considerarse acreditada la procedencia y cuantía de las bases imponibles cuya compensación se solicita.

Quinto.

En virtud de lo expuesto, procede la estimación del recurso, anulando la resolución del TEAC recurrida y la liquidación de la que trae causa, por su disconformidad a Derecho, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

De conformidad con el art. 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998, en su redacción anterior a la Ley 37/2011, de 11 de octubre, de medidas de agilización procesal, no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal del INSTITUTO DE FOMENTO DE LA REGIÓN DE MURCIA contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de septiembre de 2.010, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su virtud ANULAR la resolución impugnada y la liquidación de que trae causa por su disconformidad a Derecho, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración.

Sin imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D^a ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.