

Referencia:NFJ052840

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 14 de noviembre de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4303/2011

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Que derivan de ejercicios prescritos. Justificación documental de las bases imponibles que se pretenden compensar. El precepto aplicable –art. 23.5 Ley 43/1995 (Ley IS), en la redacción dada por Ley 24/2001- 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 aquélla 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 citado artículo, en la redacción aquí aplicable, limitado sólo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas si no 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.

[Vid., STS, de 20 de septiembre de 2012, recurso n.º 6330/2010 ([NFJ048478](#)) y, SAN de 26 de mayo de 2011, recurso n.º 292/2008 (NFJ044945), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

[Ley 43/1995 \(Ley IS\), art. 23.5.](#)

PONENTE:

Don Manuel Martin Timón.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a catorce de Noviembre de dos mil trece.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación, número 4303/11, interpuesto por D. Guillermo García San Miguel, Procurador de los Tribunales, en nombre de TOTAL ESPAÑA, S.A ., contra sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), con fecha 26 de mayo de 2012, en el recurso contencioso administrativo número 292/2008 ,

deducido respecto de resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 12 de junio de 2008, en materia de liquidaciones por Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2002 y sanción.

Ha comparecido como parte recurrida, y se ha opuesto al recurso de casación interpuesto, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La sentencia aquí impugnada en casación, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 26 de mayo de 2012, estimó en parte el recurso contencioso administrativo, número 292/2008, interpuesto por la representación procesal de TOTAL ESPAÑA, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 12 de junio de 2008, parcialmente estimatoria de la reclamación interpuesta frente a dos acuerdos de liquidación del Impuesto de Sociedades y uno de sanción, del ejercicio 2002, que tenían su origen en las Actas de disconformidad, de fechas 9 de octubre de 2006 y 21 de septiembre de 2007, incoadas a la recurrente como dominante del Grupo Consolidado 9/95, y cuyos importes eran de 2.248.318,60 ? y 1.825.800,23 ?, (los de las liquidaciones) y 107.395,99 ? (el de la sanción).

La estimación parcial de la resolución del TEAC supuso la anulación de los acuerdos de liquidación, en cuanto a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

En cambio, la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo por la sentencia, determinó la anulación del acuerdo de sanción.

Segundo.

La representación procesal de TOTAL ESPAÑA, S.A. preparó recurso de casación contra la sentencia y luego de tenerse por preparado, lo interpuso, por medio de escrito presentado en 19 de septiembre de 2011, en el que solicita su anulación y que se dicte otra más ajustada a Derecho, con condena en costas y reconocimiento del derecho a la indemnización a la recurrente por el gasto que ha tenido que incurrir para el pago de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

Tercero.

- El Abogado del Estado se opuso al recurso, por medio de escrito presentado en 17 de enero de 2011, solicitando su desestimación, con imposición de costas a la actora.

Cuarto.

- Señalada para la deliberación, votación y fallo, la audiencia del día trece de noviembre de 2013, en dicha fecha tuvo lugar el referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- El recurso de casación se articula en torno a siete motivos que vienen referidos a la calificación como "previa" del acta primera, al ajuste positivo por excesos de amortización de elementos del inmovilizado, a la deducibilidad de los denominados "management fees" y a la compensación de bases imponibles negativas aportadas por TOTAL OIL ESPAÑA, S.A. al Grupo fiscal.

En concreto, tales motivos son los siguientes:

I.- Acerca de la calificación como "previa" del acta modelo A02 de disconformidad, número 71222630, incoada por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002.

Primer Motivo : Al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley de la Jurisdicción, por infracción de las normas que rigen la adecuada motivación de las sentencias y su congruencia con las pretensiones de las partes (artículos 24 y 120 de la Constitución Española), así como los artículos 33.1 y 67 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y el artículo 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, de aplicación

subsidiaria a la jurisdicción.

Segundo Motivo : Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción , por infracción de los artículos 50.1 y 50.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril , por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (aplicable al presente supuesto "ratione temporis"), los artículos 62 , 63 y 65 de la Ley 30/1992 , y el artículo 9.3 de la Constitución , así como la jurisprudencia de ese Tribunal Supremo en relación con esta cuestión.

II.- Sobre la improcedencia del ajuste positivo por excesos de amortización de elementos del inmovilizado de Total España, S.A.

Tercer Motivo : Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción del artículo 11 de la Ley 43/1995 , de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como de los principios contenidos en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

III.- Sobre la deducibilidad de los "management fees" (imputación directa y no directa)

Cuarto Motivo : Al amparo de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, habiéndose producido indefensión para la parte. En concreto, por infracción de las normas que rigen la adecuada motivación de las sentencias y su congruencia con las pretensiones de las partes (artículos 24 y 120 de la Constitución Española , así como los artículos 33.1 y 67 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , y el artículo 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , de aplicación subsidiaria a la jurisdicción contencioso-administrativa).

Quinto Motivo : Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 10.3 , 14.1 e) y 16.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades .

IV.- Sobre la compensación de las bases imponibles negativas aportadas por Total Oil España al grupo fiscal

Sexto Motivo : Al amparo de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdicción , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico que resultan aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. En concreto, se alega que la sentencia de instancia vulnera lo dispuesto en los artículos 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria , artículos 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.

Séptimo Motivo : Al amparo del apartado d) del artículo 88.1 LJCA , por infracción del principio del Derecho que obliga al juzgador a apreciar la prueba sujetándose a las reglas de la sana crítica, en relación con los artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978 y 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (antiguo 1.214 del Código Civil actualmente derogado), motivo casacional reconocido por la Jurisprudencia de ese Alto Tribunal en relación con la valoración de la prueba. Adicionalmente, infracción del artículo 105 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, en relación con la carga de la prueba.

Segundo.

Nos referimos conjuntamente a los dos primeros motivos de casación para lo cual debemos tener en cuenta los siguientes datos fácticos:

1º) En 14 de julio de 2004, se notificó a TOTAL ESPAÑA, S.A. la iniciación del procedimiento de comprobación del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2002.

2º) En 17 de mayo de 2005 se acordó la ampliación del plazo de inspección a veinticuatro meses.

3º) En 9 de octubre de 2006, se formalizó el Acta modelo A02, número 71222630, con el carácter de previa.

4º) En 19 de octubre de 2006, el Equipo Central de Información de la AEAT remitió solicitud de información a las autoridades francesas (conforme había sido requerido por el Jefe de Equipo 3 de Inspección de la Delegación Central, en relación con la comprobación que se estaba efectuando), en lo que respecta a extremos del contrato general de asistencia suscrito entre la matriz francesa y su filial española, que se consideraban necesarios, en orden a la verificación cualitativa y cuantitativa de determinados cargos soportados por la entidad española en concepto de "management fees" que le habían sido facturados por la entidad matriz.

5º) En 23 de agosto de 2007, la Administración francesa remitió la información solicitada.

6º) En 21 de septiembre de 2007, se formalizó el Acta definitiva, número 71350825 y como consecuencia de la información obtenida, la Inspección rechazó deducciones por importe de 2.119.051 ? y giró liquidación, calificada como definitiva, por importe de 1.825.800,23, incluidos los intereses de demora.

La tesis de la hoy recurrente, expresada ya en la demanda, es la de improcedente calificación como "previa" de la primera de las Actas, por entenderse que la que resultaba ajustada a Derecho era la de "definitiva", dado que al tiempo de su formalización, la Inspección disponía de todos los medios de

comprobación.

La sentencia, tras una larga exposición acerca de lo que es el procedimiento administrativo, defectos de tramitación y consecuencias, argumenta en el Fundamento de Derecho Segundo:

"... Es el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, la norma que, por primera vez, define el "acta previa". En su artículo 50.1 dispone que "son actas previas las que dan lugar a liquidaciones de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que posteriormente se puedan practicar". Del texto de este precepto, se desprende que el carácter de una u otra acta se hace depender del carácter de la "liquidación" practicada, bien definitiva, bien provisional. En este sentido, el mismo artículo, apartado 2 .a), segundo párrafo, establece que "la liquidación derivada del acta previa tendrá el carácter de a cuenta de la que como complementaria o definitiva se derive del acta de disconformidad que simultáneamente se incoe".

Otra de las notas características de las actas previas es la de la posibilidad de dejar parte de los hechos imponibles inspeccionados, pero no comprobados o sin investigar, permitiéndose su posterior estudio, ya que se establece que "cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional".

A ello debe añadirse que el artículo 50.2 .b) del mismo texto reglamentario permite la incoación de un acta previa "cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación", que es lo que, cabalmente, ha acontecido en el supuesto analizado.

Dada la naturaleza de estas actas y sus efectos, el artículo 50.4 del Reglamento General de la Inspección, exige que "cuando la Inspección extienda un acta con el carácter de previa deberá hacerlo constar expresamente, señalando las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter y los elementos del hecho imponible o de su valoración a que se haya extendido ya la comprobación inspectora".

Pues bien, en el presente caso, la Inspección atribuyó en este caso el carácter de previa al acta de disconformidad levantada, toda vez que en ella se limitaban las actuaciones inspectoras de comprobación a la liquidación relacionada con los hechos imponibles, entre los que se encontraban los gastos por el concepto de managements fees cuya cuantía no podía determinarse al tratarse de gastos de imputación directa por entidad no residente. Esa "desagregación" ha sido constatada por el actuario en el acta previa de disconformidad, por lo que no se incumplen las mencionadas normas legales y reglamentarias que se haya dado carácter de previa al acta incoada, como hizo constar el Inspector actuante; aceptándose los argumentos de la resolución impugnada sobre esta cuestión."

Frente a ello, en el primer motivo, se alega por la entidad recurrente falta de motivación e incongruencia en la sentencia.

Aduce en esencia la representación procesal de TOTAL ESPAÑA, S.A. que la sentencia no analiza en ningún momento los argumentos de la demanda en cuanto a la improcedencia de incoar acta previa cuando toda la documentación disponible al tiempo de su firma fue la única que posteriormente se utilizó, casi un año más tarde, para incoar el acta definitiva. Pero como, además, entiende que la sentencia no ha efectuado confrontación alguna de los argumentos utilizados en la demanda, considera que la misma incurre en incongruencia.

Por el contrario, el motivo segundo se articula con carácter subsidiario del primero, para el caso de que no se estime el mismo y en él se insiste en el carácter excepcional, pensado para supuestos tasados, que tienen las actas previas, defendiéndose la doctrina de que si la Inspección disponía de todos los datos necesarios para la regularización, debió formalizar acta definitiva e invocándose a este respecto la Sentencia de esta Sala de 26 de marzo de 2004.

En apoyo de la tesis que se sostiene se alega que el criterio que se defiende fue el mantenido por el Inspector Jefe en la liquidación girada por IVA de los ejercicios 2000 a 2002, puesto que rectificó la calificación de "previa" realizada por el actuario al acta formalizada, atribuyéndole el carácter de "definitiva". Ello sirve a la recurrente para apelar en el presente caso al principio de seguridad jurídica, pues entiende que las mismas razones que llevaron al actuario a calificar como "definitiva" el acta por IVA debían haberse aplicado en el caso del acta formalizada por Impuesto de Sociedades.

Finalmente, se señala que la Audiencia Nacional ha venido a dar la razón a la recurrente, en la sentencia de 21 de julio de 2011, referida al Impuesto de Sociedades pues en supuesto idéntico e idénticas circunstancias (se trataba de la liquidación correspondiente al ejercicio 2001, con origen en las mismas actuaciones inspectoras), anula el Acta de 21 de septiembre de 2007 y califica como "definitiva" a la incoada en 9 de octubre de 2006.

En cuanto a la oposición al recurso de casación, el Abogado del Estado la centra en la justificación de la formalización del "acta previa", para lo cual pone de relieve que en la liquidación tributaria provisional, de 26 de octubre de 2006, derivada de ella, se recogen una relación de hechos conforme a los cuales resulta evidente que la Inspección solicitó al obligado tributario en diversas ocasiones la documentación justificativa de los gastos objeto de la deducción controvertida, "managemen fees". Así en diligencias de 25

de octubre de 2005, 17 de enero de 2006, 24 de febrero de 2006, 18 de abril de 2006 y 30 de mayo de 2006 y finalmente en la diligencia de 6 de junio de 2006, en la que se hizo constar que "el compareciente en el presente acto manifiesta que no es posible para TOTAL ESPAÑA aportar la contabilidad analítica de una entidad diferente". Y es entonces, sigue argumentando el Abogado del Estado, "ante la tesitura de rechazar la totalidad de los gastos, que no se consideraban suficientemente justificados, optó por incoar el 9 de octubre de 2006, un acta parcial por el resto de elementos de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto de Sociedades del ejercicio 2002, y a continuación, dirigir la petición de información a la Administración fiscal francesa, una vez el obligado tributario inspeccionado declara que no puede aportar la documentación de una entidad diferente"; posteriormente, insiste el Abogado del Estado en que "una vez constatada por la Inspección de los Tributos que la información proporcionada por el contribuyente no justificaba la deducción correspondiente a los "management fees", se adoptó una decisión correcta: desagregar los elementos de la obligación tributaria de manera que se levanta un acta previa respecto de aquellos aspectos concluidos y se procede a efectuar la solicitud de información internacional. Decisión que encaja como un guante en los preceptos legales y reglamentarios", subrayándose que la solución adoptada, de un lado, es mas favorecedora del principio de seguridad jurídica que la que ofrece el artículo 31 bis del Reglamento de Inspección sobre cómputo de actuaciones inspectoras en casos se petición de datos a las Administraciones comunitarias, y, de otro, que, teniendo en cuenta que la Inspección "no consideraba suficientemente justificada la deducción por "management fees", los efectos del requerimiento de información solo podían resultar favorables para el interesado."

Pues bien, comenzando a dar respuesta a los dos motivos formulados, hemos de poner de relieve, ante todo, que en reciente Sentencia de 30 de septiembre de 2013 (recurso de casación número 1882/2012) se ha resumido la doctrina de la Sala acerca de la falta de motivación o incongruencia de la sentencia, en los siguientes términos:

" 1) En relación con la motivación de las sentencias, esta Sala ha consolidado como doctrina [véanse, por todas, las sentencias de 24 de enero de 2011 (casación 485/07 , FJ 2 º), 24 de marzo de 2010 (casación 8649/04, FJ 3 º) y 3 de febrero de 2010 (casación 5937/04 , FJ 3º)] la que se resume en los siguientes puntos:

(a) Sólo puede entenderse cumplida cuando se exponen las razones que justifican la resolución, de manera que permita a las partes conocerlas a fin de poder cuestionarlas o desvirtuarlas en el oportuno recurso; se trata de evitar la indefensión que se ocasiona cuando un órgano jurisdiccional deniega o acepta una pretensión sin que se sepa o pueda saber el fundamento de la decisión.

(b) El eventual error en la apreciación de los hechos, en la valoración de la prueba o en la interpretación y aplicación de las normas no tiene la consideración de defecto de motivación, sin perjuicio de que pueda sustentar un motivo de casación por la vía del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998 .

(c) La exigencia constitucional de la motivación de las sentencias, recogida en el artículo 120.3, en relación con el 24.1, de nuestra Norma Fundamental, tiene como designio demostrar el sometimiento del juez o del tribunal sentenciador al imperio de la ley, operando como instrumento de convicción de las partes sobre la justicia y la corrección de la decisión judicial y facilitando su control por los tribunales superiores; se trata, en suma, de una garantía y de un elemento preventivo frente a la arbitrariedad.

(d) Esa exigencia constitucional no demanda un razonamiento judicial exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión a decidir, debiendo considerarse suficientemente motivadas las resoluciones que dan a conocer los criterios jurídicos esenciales que cimientan la decisión, es decir, la ratio decidendi que la ha determinado (sentencias del Tribunal Constitucional 14/1991 , FJ 2º; 28/1994, FJ 3 º; y 32/1996 , FJ 4º, entre muchas otras). Por consiguiente, no resulta necesario un examen agotador o minucioso de los argumentos de las partes, siendo admisibles las motivaciones por remisión [por todas, sentencia del Tribunal Constitucional 115/1996 , FJ 2º.B)].

En definitiva, la motivación tiene por uno de sus objetivos nucleares evitar todo atisbo de indefensión a quien perjudique la sentencia, facilitándole la crítica de la decisión mediante la clara exposición de las razones que han conducido al fallo y, por ende, el acceso al recurso procedente [sentencias de 9 de julio de 2009 (casación 1194/06, FJ 3 º) y 25 de junio de 2008 (casación 4505/05 , FJ 3º)].

Se ha de recordar, por último, que una motivación no deja de serlo por escueta, porque esta exigencia constitucional no está necesariamente reñida con la brevedad y la concisión (sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991 , FJ 2º; 154/1995, FJ 3 º; y 26/1997 , FJ 2º).

(2) Tratándose de la incongruencia, hemos concluido que existe cuando se produce una inadecuación entre el fallo o parte dispositiva de la sentencia y el petitum o los términos en los que las partes plantearon sus pretensiones. Al conceder más, menos o cosa distinta de lo pedido, el órgano judicial incurre en las formas de incongruencia conocidas como ultra petita , citra petita o extra petita partium (sentencias del Tribunal Constitucional 13/1 987, FJ 3º; 48/1 989, FJ 7º; 124/2000 , FJ 3º; 114/2003 , FJ 3º; 174/2004 , FJ 3º; 264/2005 , FJ 2º; 40/2006, FJ 2 º, y 44/2008 , FJ 2º, entre otras).

Conforme a la jurisprudencia de esta Sala, una sentencia es incongruente cuando omite resolver sobre alguna de las pretensiones o de las cuestiones planteadas en la demanda (incongruencia omisiva,

citra petita o ex silentio , por defecto); cuando decide ultra petita partium , más allá de las peticiones de las partes (incongruencia positiva o por exceso); y cuando se pronuncia extra petita partium , fuera de esas pretensiones, sobre cuestiones diferentes a las planteadas (incongruencia mixta o por desviación) [véanse, por todas, las sentencias de 6 de mayo de 2010 (casación 3775/03 , FJ 3 °), 17 de enero de 2011 (casación 2568/07, FJ 2 °) y 30 de enero de 2012 (casación 2374/08 , FJ 3º)].

Ahora bien, la exigencia de congruencia opera con menor intensidad cuando no se la contempla desde la perspectiva de las pretensiones sino desde la propia de las alegaciones esgrimidas en su apoyo. En este segundo caso aquella intensidad se debilita, de modo que no es necesario para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación pormenorizada y explícita a todas y a cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de líneas de defensa concretas no sustanciales (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997 , FJ 4º; 101/1998, FJ 2 °; y 132/1999 , FJ 4º).

Es cierto que alguna de las consideraciones realizadas por la sentencia impugnada, en el Fundamento de Derecho Segundo son innecesarias para la resolución de la cuestión planteada, y por ello no han sido transcritas anteriormente, pero también lo es que en lo esencial, responde motivadamente, aun cuando de modo sucinto, a la cuestión planteada y realiza una expresa remisión a los argumentos de la resolución del TEAC (Fundamento de Derecho Segundo), que basó la desestimación de la alegación formulada en la vía económico-administrativa en el siguiente razonamiento:

"En relación con la primera cuestión a resolver, referente a determinar la procedencia o improcedencia del acta previa incoada, ha de resolverse conforme a lo determinado en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que en su artículo 50, apartado 2, (norma citada por la propia Inspección para justificar la incoación de acta previa), establece que procede entre otros supuestos, la formalización de acta previa " cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación o cuando por su fraccionamiento territorial deba serlo en los distintos lugares Sn los que se materialice" (letra b), o "cuando la Inspección no haya podido ultimar /a comprobación e investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional" (letra c).

El actuario justifica el carácter previo del acta en el hecho de que la Inspección no haya podido ultimar, hasta el momento, la comprobación en la entidad española TOTAL ESPAÑA S.A. de las diferentes partidas que se facturan por Managements Fees por parte de TOTAL S.A., entidad no residente (gastos de imputación no directa) imposibilitando determinar por esta razón tanto la Base Imponible como la deducción por Gastos de Investigación y Desarrollo, así como en la necesidad de realizar una solicitud de información internacional sobre dichos cargos.

Por su parte, la reclamante sostiene que el acta previa es una figura de carácter excepcional, pensada para supuestos tasados, según Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Alega que ha puesto en poder de la Inspección información suficiente para que ésta pueda analizar y concluir sobre el tratamiento fiscal de los management fees, considerando que la imposibilidad de aportar la contabilidad analítica de otra sociedad no es causa para justificar la inexistencia de documentación suficiente. Añade finalmente que la Administración ha concluido que, a efectos de IVA 2000 a 2002, el proceso probatorio era completo, dándose las mismas circunstancias que en el Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, del texto del acta incoada se deduce con claridad que concurren ambos requisitos, de un lado, el hecho imponible puede ser perfectamente desagregado, recogiendo en el acta incoada el resultado de la comprobación de todos los elementos de la obligación tributaria, salvo los llamados management fees en la parte que se refiere a los gastos de imputación no directa y, de otro lado, se hace constar que la Inspección no pudo ultimar la comprobación relativa a las declaraciones presentadas por los años 2001 y 2002 por el Impuesto sobre Sociedades, pues está pendiente de obtener información de otras Administraciones Tributarias europeas comunitarias (en concreto de la Administración Francesa) sobre relaciones del sujeto pasivo con otra empresa europea del mismo grupo con la que, a lo largo de dichos años, mantiene un contrato de apoyo a la gestión, información imprescindible a la hora de poder concluir tal comprobación. Este Tribunal Central, en un supuesto similar (Resolución de 11-2-1998, R.G. 2010/96), confirmó igualmente el carácter previo del acta.

A lo anterior, debe añadirse, tal y como señala la Inspección, que la actividad probatoria adicional llevada a cabo redundaba en beneficio de la entidad, pues conduce a la admisión parcial de ciertas partidas de cargos. Por tanto, se considera ajustada a Derecho la incoación de acta previa en el supuesto estudiado, sin que resulte procedente, como pretende el recurrente, la calificación del acta como definitiva."

Lo anteriormente expuesto pone de relieve que TOTAL ESPAÑA, S.A. conocía, a través de la remisión de la sentencia a la resolución del TEAC, cuya argumentación aceptaba expresamente, las razones de la desestimación de su pretensión, sin que se produjera indefensión, como lo demuestra la correcta formulación del segundo motivo al que inmediatamente damos respuesta, planteado por la vía del artículo 88.1.d) y con alegación de infracción de los artículos 50.1 y 50.2 del Real Decreto 930/1986, de 25 de abril , por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección, 62,63 y 65 de la Ley 30/1002 y 9.3 de

la Constitución.

Pues bien, en orden a este segundo motivo no podemos desconocer que, efectivamente, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 21 de julio de 2011 (recurso contencioso-administrativo número 291/2008), ha resuelto en sentido favorable para la recurrente (y por tanto, de forma contradictoria) la cuestión planteada por la misma en relación con liquidación por Impuesto de Sociedades derivada del ejercicio de 2001, derivada de la misma actuación inspectora.

La razón que dio en esta ocasión la Sala de instancia para estimar la alegación de la entidad recurrente, es la siguiente, contenida en el Fundamento de Derecho Tercero:

"Tiene razón la demandante cuando denuncia que no está justificada la incoación de la expresada acta como previa, puesto que ni el hecho acerca del cual se produce el acta previa inicial, la de 9 de octubre de 2006, puede considerarse como susceptible de ser desagregado, dada la pluralidad de elementos que contiene, ni la previsión contenida en el art. 50.2.c) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, permite su habilitación en el caso presente, pues tal excepcional carácter del acta como previa y de la subsiguiente liquidación como provisional, únicamente es posible: "...c) Cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional", hipótesis que en modo alguno puede considerarse concurrente en el caso que nos ocupa, toda vez que, de una parte, la dificultad en la comprobación no equivale a la imposibilidad de llevarla a cabo, dato éste que es esencial a la vista de que la obtención de información bien podía haberse recabado de la autoridad fiscal francesa desde un primer momento, como de hecho sucedió, sólo unos días más tarde de levantarse el acta.

En otras palabras, ninguna circunstancia de la que haya motivada constancia en autos hacía imposible que se ultimara la comprobación, como exige el precepto, puesto que cuando la Administración lo tuvo a bien, dirigió la petición de información con cuyo resultado efectuó la liquidación definitiva. Por otra parte, tampoco se da el requisito de que "sea necesario suspender las actuaciones..." que establece, con el mismo carácter de exigencia, el art. 50.2.c) del RGIT, ni se llevó a cabo suspensión alguna del procedimiento que conste, como consecuencia de esa pretendida imposibilidad de efectuar la liquidación, ni era necesario hacerlo, pues tal información es una de las diligencias inspectoras cuya práctica integra uno de los supuestos previstos en el artículo 31 bis, sobre "Cómputo del plazo", del mencionado reglamento, en la redacción dada por el Real Decreto 136/2000, aplicable al caso debatido.

Sorprende, pues, que la Administración aduzca, para no determinar definitivamente la deuda tributaria con arreglo a la hipótesis normal, la pretendida imposibilidad de ultimar o finalizar una investigación cuando esa circunstancia -más que de imposibilidad, de dificultad- le es completamente imputable, a la vista de las diligencias practicadas, de la documentación que ya había sido aportada por la recurrente y, en definitiva, ante la posibilidad de la que no se hizo uso cuando la Inspección debió hacerlo, para solicitar y obtener la información relevante.

Expresado en otros términos, si como señala la resolución del TEAC "el 19 de octubre de 2006, el Equipo Central de Información de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria remitió la solicitud de información a las autoridades fiscales francesas, conforme había sido requerida por el Jefe del Equipo 3 de Inspección de la Delegación Central, en relación con la comprobación de la situación tributaria de la entidad; en concreto, en lo que respecta a determinados extremos del contrato general de asistencia suscrito entre la matriz francesa y su filial española, que se consideraban necesarios en orden a la verificación cualitativa y cuantitativa de determinados cargos soportados por la entidad española en concepto de "management fees" que le habían sido facturados por la entidad matriz. La información fue remitida por la Administración francesa al Jefe del Equipo Central de Información con fecha 23 de agosto de 2007", entonces falta una mínima justificación de las razones por las que se interesó la práctica de tal documentación el 19 de octubre de 2006 y, en cambio, no se recabó con anterioridad como paso previo y necesario para regularidad (sic), en su integridad, la base imponible del ejercicio 2001, al tiempo de dictarse el acta previa nº 71222621, sólo 10 días antes.

La circunstancia de que el acta citada, suscrita en disconformidad el 9 de octubre de 2006, no pueda considerarse como previa, ni consecuentemente la liquidación que la confirma pueda ser tenida como provisional, sino como definitiva, obliga a considerar necesariamente que la segunda acta de disconformidad, de 21 de septiembre de 2007, así como la liquidación con que concluye el procedimiento, de 15 de noviembre de 2007, son nulas, por su incompatibilidad con una liquidación anterior que no sólo debe ser tenida como definitiva a todos los efectos -y, entre otros, la imposibilidad de proseguir la comprobación por los mismos hechos y, además de lo anterior, por entrañar materialmente la revisión de oficio informal de un acto definitivo, llevada a cabo en sentido perjudicial para la parte recurrente y sin sujetarse a las exigencias y formalidades para revisar de oficio los actos nulos, bien por autotutela propia, en los supuestos de nulidad radical o de pleno derecho, bien acudiendo al mecanismo de la declaración de lesividad con ulterior impugnación jurisdiccional (arts. 217 y 218 LGT), pues es inaudita la existencia de dos liquidaciones sucesivas, esto es, de dos actos finalizadores del procedimiento de comprobación, en

relación con un mismo objeto, porque la liquidación primera, al poner fin al procedimiento, impide su modificación o revisión por razón de actos posteriores, máxime cuando se altera lo declarado definitivamente en ella en perjuicio de los derechos e intereses del inspeccionado."

Por nuestra parte, debemos mantener el mismo criterio que la Audiencia Nacional en la sentencia a que acabamos de referirnos, pues no resulta admisible que habiendo iniciado el procedimiento inspector el 12 de julio de 2004, se espere hasta el 19 de octubre 2006 (y por tanto, transcurridos más de veinticuatro meses, al margen de las dilaciones imputables al contribuyente) para solicitar de las autoridades francesas la información a la que antes se hace referencia, tanto más cuanto, de no haberse facilitado la misma por la recurrente ante los requerimientos de la Inspección, tal como reconoce expresamente el Abogado del Estado, existía la posibilidad de practicar liquidación sin deducción.

En consecuencia, debemos aplicar la doctrina de la Sentencia de esta Sala de 26 de marzo de 2004 (recurso de casación 11050/1998)y entender que la Inspección tuvo a su disposición todos los documentos necesarios para poder formalizar acta definitiva, por lo que debe atribuirse tal carácter a la incoada en primer lugar y a la liquidación a que dio lugar.

En consecuencia, se estima el motivo segundo.

Tercero.

La sentencia resuelve en sentido desestimatorio la alegación de deducibilidad de los excesos de amortización de elementos del inmovilizado material.

La Inspección, en Anexo II-2 a la Diligencia de 27 de junio de 2006 (página 163 del expediente), hizo figurar un listado en el que se enumeran, por número de cuenta y de activo, la amortización contabilizada por la entidad y la procedente conforme a tablas, así como el ajuste procedente, pudiendo resumirse de la siguiente forma:

| Nº cuenta | Tipo elemento | % amortizado | % según Tablas | Ajuste practicado | |
|-----------|-------------------|--------------------------|--------------------|-------------------------------|-----------|
| 2213000 | Varios | del 4% al 10% | 3%,salvo 2 al 4,5% | 3%, salvo amortizados al 4,5% | 50.219,30 |
| 23040090 | Depósitos móviles | 20% (salvo unos al 16,67 | 6% | 15.776,60 | |
| | y otros | al 21,34%) | | | |

La regularización consistió en la aplicación de las Tablas, al entenderse que no se había probado ni documentado una depreciación efectiva individual superior a la que resultaba de las Tablas.

Confirmada la postura inspectora en la resolución del TEAC, la sentencia basa su decisión desestimatoria de la pretensión de anulación de aquella en la argumentación contenida en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto, en los que se dice:

" (...)El tercero de los motivos es el de la improcedencia del ajuste por excesos de amortización de elementos del inmovilizado de TOTAL ESPAÑA, S.A., discrepando del criterio de la Inspección sobre la no probanza de la depreciación efectiva de determinados elementos del inmovilizado, ligados a contratos de arrendamiento de estaciones de servicio y a contratos de abanderamiento suscritos durante la década de los noventa. Alega que cumplió los requisitos del art. 11 de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades , y las normas del Plan General de Contabilidad, y contestaciones de la Dirección General de Tributos.

(...) Se ha de señalar que, en la Sentencia de fecha 19 de mayo de 2011, dictada en el Rec. nº 261/2008 , interpuesto por la misma entidad, se ha declarado: " .- La misma falta de prueba es predicable de los excesos de amortización que la Inspección de la AEAT regulariza, fundada en que la sociedad recurrente no ha acreditado que los porcentajes de amortización, superiores a los previstos en las tablas, deriven de una depreciación efectiva de los bienes superior a tales previsiones normativas, dato de hecho del que dependería la realidad de la amortización postulada en la demanda. Dicha falta de prueba debe ser afrontada por la actora, que legalmente ostenta la carga probatoria respecto de tal fundamento, siendo de recordar que la actora no sólo no ha intentado la prueba de la depreciación más elevada, respecto de cada clase de activos, sino que ni siquiera discute la afirmación del TEAC en que se destaca precisamente esa falta de constancia, pues la tesis actora, que no puede compartirse, es que la depreciación no reside tanto en la vida útil de los activos sobre los que se proyecta, cuanto en la relación con la disponibilidad para quien por cualquier título jurídico los posee. En otras palabras, como tales elementos del activo se vinculaban a contratos de abanderamiento y de arrendamiento de estaciones de servicio -por lo que, finalizados por su agotamiento temporal los efectos de tales contratos de tracto sucesivo, las obras e instalaciones quedaban en beneficio del arrendador-, el criterio que se siguió fue el de practicar la amortización, no tanto en función de la que padecía el bien, sino utilizando como divisor el periodo de tiempo restante de posesión en manos del arrendatario, tomando en consideración, por tanto, el plazo de duración de los contratos.

Sin embargo, basta con la constatación del TEAC sobre la absoluta falta de prueba, por la recurrente, de los hechos determinantes, para que ese criterio unilateralmente establecido, aun cuando de forma hipotética pudiera ser compartido -que no lo es en modo alguno- decaiga en su integridad, pues para que pudiéramos contemplar el examen acerca de si en caso de posesión de bienes ajenos, la amortización

correspondería en su integridad al poseedor in re aliena por el tiempo restante de su derecho -con el consiguiente perjuicio económico para el arrendador, que vería agotada la posibilidad de efectuar deducción en el Impuesto por razón de las amortizaciones respecto de elementos del inmovilizado revertidos antes del agotamiento de su vida útil-, sería preciso que partiéramos de hechos incontestables, siendo así que, según afirma el TEAC y la demanda no niega, ni prueba la falta de veracidad de tales aseveraciones, los datos esenciales acerca de tales activos no constan del modo que la demanda presupone:

"- En relación con las construcciones, no obran en el expediente, ni han sido aportados a este TEAC, los contratos de arrendamiento vigentes durante los periodos comprobados, que la reclamante dice haber aportado a la Inspección. En consecuencia, no resulta acreditado el plazo de duración de los referidos contratos de arrendamiento, por lo que no puede considerarse justificado el importe de la depreciación, consecuencia de la reversión de las construcciones al arrendador de los terrenos.

- Por lo que se refiere a las instalaciones, según consta en el informe ampliatorio (página 7), se trata de depósitos móviles combustibles, para los cuales las tablas oficiales de amortización (agrupación 63) fijan un coeficiente máximo del 6 %, y no del 20% tomado por la entidad.

- Finalmente, en relación con el elemento de transporte amortizado al 12,5%, la entidad no acredita el tipo y características del vehículo en cuestión, a efectos de su catalogación en la tabla de coeficientes de amortización para elementos comunes".

En definitiva, la falta de prueba, que en este momento procesal persiste, no sólo se refiere a la efectiva depreciación de los activos, sino que afecta de modo directo a la base misma sobre la que la amortización se proyecta, que aquí viene referida, en cuanto a los inmuebles, al conocimiento de los propios contratos de arrendamiento o de abanderamiento, que esta Sala ignora y que nos informarían sobre los plazos de vigencia de sus efectos y las cláusulas en que se concertaría el régimen de la reversión de los activos a su término, falta de acreditación que es total en cuanto a los vehículos de cuya amortización se trata, sobre los que nada se dice en la demanda, por lo que no puede presumirse su naturaleza ni el ritmo de su depreciación, siendo de añadir que acerca de las instalaciones, ni siquiera la prueba de hecho permitiría esa amortización, tratándose de depósitos móviles combustibles, cuya identidad no se controvierte en la demanda.

Por tanto, debe confirmarse la regularización, pues la copiosa cita de doctrina de la Dirección General de los Tributos y del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) no es hábil para sustentar el derecho postulado, no sólo por su generalidad, que impide la averiguación de que los casos sobre los que se consultó y el ahora debatido son idénticos o, al menos, similares, sino porque la pretendida doctrina del ICAC no es una fuente del Derecho tributario ni sus conclusiones pueden atribuir de modo directo derechos en este ámbito, fuera del cual se desarrollan sus funciones públicas."

En el tercero de los motivos, la entidad recurrente considera infringidos el artículo 11 de la Ley 43/1995 , del Impuesto de Sociedades y los principios contenidos en el Plan de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Aduce que los elementos del inmovilizado cuya amortización fue puesta en discusión por la Inspección eran los vinculados con contratos de arrendamiento y estaciones de servicio y contratos de abanderamiento suscritos en la década de los noventa y en los que se convenía que la recurrente era la que, como arrendataria de los terrenos, realizaba las obras necesarias para la instalación del servicio, las cuales quedaban en beneficio del propietario a la finalización del contrato, para el cual se establecía una duración de veinticinco años.

Por tanto, se defiende que la amortización debía tener lugar en atención al referido período de duración de los contratos y no a las tablas, a cuyo efecto se alega que el apartado c) del artículo 11 de la LIS , considera que la depreciación es efectiva, entre otros supuestos, cuando "el sujeto pasivo justifique su importe".

La exigencia de que los estados contables de la compañía representen la debida imagen fiel de la situación patrimonial, consignando la necesaria adecuación entre ingresos y gastos, deberían justificar, según la recurrente, la aceptación del método de amortización utilizado por ella.

Además, en el motivo, se extiende el reproche a que la sentencia afirme no haber probado la existencia de los contratos de arrendamiento y abanderamiento, cuestión ésta que según la recurrente no estuvo en el debate.

El Abogado del Estado opone que la falta de prueba puesta de manifiesto en la sentencia no puede ni debe ser discutida en casación.

Pues bien, el motivo debe desestimarse por cuanto, efectivamente, la recurrente no demostró en el momento oportuno la posible aplicación de un porcentaje de amortización superior al fijado en Tablas, en razón a la vida útil de los elementos, poniendo de relieve la sentencia, ciertamente, que para admitir el exceso de amortización defendido por la recurrente habría de demostrarse el hecho base determinante de la existencia de los contratos de arrendamiento y abanderamiento, en los que figurara la duración de los mismos, pero sin que ello pueda reputarse como determinante de indefensión, pues la resolución del TEAC ya advirtió que en relación con las construcciones, ni obraban en el expediente ni se había aportado los contratos de arrendamiento, por lo que la recurrente tuvo la oportunidad de realizar dicha aportación no sólo

en la vía administrativa, sino en la judicial, sin que, sin embargo, realizara intento alguno en tal sentido.

Cuarto.

El cuarto motivo de casación sirve a la recurrente, para, por el cauce del artículo 88.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción, reprochar a la sentencia infracción de las normas que regulan la motivación de las sentencias y su congruencia con las pretensiones de las partes (artículos 24 y 120 de la Constitución, 33.1 y 67 de la LJCA y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil).

El vicio imputado hace referencia a la alegación de deducibilidad de los gastos por servicios de gestión o "management fees" soportados por la recurrente y que fueron objeto de regularización en el Acta A02, número 71350825.

Se aduce que la sentencia se pronuncia de modo somero sobre los gastos regularizados en la primera de las actas incoadas (Acta A02 71222630), que se refería a los gastos incurridos por el área de Recursos Humanos de la sociedad matriz, que guardan relación con el personal desplazado desde Francia, que presta sus servicios a la recurrente. Sin embargo, y según el criterio de ésta última, la sentencia guarda silencio en relación con el resto de gastos por management fees, que fueron regularizados en el Acta 71350825.

El Abogado del Estado opone que la sentencia no ha incurrido en incongruencia omisiva, pues se pronuncia sobre la pretensión de que se anule la liquidación y se admitan los gastos de apoyo a la gestión de la empresa matriz a la filial. Otra cosa, concluye el Abogado del Estado, "es que no admita esa deducción como pretende la recurrente. La sentencia está motivada y se pronuncia sobre esa concreta petición, por lo que no concurre el motivo del recurso".

Pues bien, en el presente caso, el motivo queda sin objeto como consecuencia de la estimación del motivo segundo.

Quinto.

En el quinto motivo, y ahora a través de la invocación del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción, se impugna la sentencia, en relación al ajuste por gastos de servicios de gestión o "management fees" soportados por la recurrente y en donde se considera que la desestimación de la pretensión por la sentencia se lleva a cabo con infracción de los artículos 10.3, 14.1.e) y 16.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades.

Naturalmente, el motivo es subsidiario respecto del formulado con anterioridad y sirve para que la recurrente proceda a repetir la argumentación recogida en el Fundamento de Derecho Cuarto de la demanda, tanto en lo que respecta a los gastos de imputación directa como indirecta.

El Abogado del Estado opone que la sentencia justifica la no deducción en tratarse de imputación de costes de la matriz o de reparto de costes estructurales de la misma sin beneficio económico individual para la recurrente.

Como se ha señalado anteriormente, y por la misma razón, el motivo queda sin objeto.

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 ELF ESPAÑA, S.A. (TOTAL OIL ESPAÑA, 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 negativas".

Frente a la postura de TOTAL ESPAÑA, 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:

(...) El siguiente motivo es el de la procedencia de la compensación de bases negativas aportadas por TOTAL OIL ESPAÑA, S.A., estando prohibida la comprobación de las mismas por parte de la Administración al tratarse de ejercicios prescritos, conforme a los criterios jurisprudenciales que invoca, y

conforme a lo establecido en el art. 23.5, de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades , sin que se pueda exigir a la entidad un obligación a la que por el tiempo transcurrido no se puede cumplir, una vez que observó las normas mercantiles y contables a tal efecto. Alega, subsidiariamente que es improcedencia de la aplicación de las normas de valoración en las operaciones vinculadas del art. 16 de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades , al tratarse de incrementos de patrimonio y no de rendimientos como declara la resolución impugnada, en relación con las pérdidas declaradas y que originaron dichas bases negativas; no existiendo prueba de la Inspección al respecto.

El art. 23.5. de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades , redacción dada por la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , establece: "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 imponible negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que se al ejercicio en que se originaron."

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 ese apartado, disponiendo: "5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponible 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."

De la lectura de estos preceptos, lo que se desprende es la imposición de la carga probatoria al contribuyente de la existencia e importe de la base imponible negativa que da origen a su compensación en un ejercicio no prescrito, que es el liquidado y comprobado por la Inspección. Aparte de la inclusión en esa segunda redacción de la "liquidación o autoliquidación" como medio probatorio para su acreditación, lo que es contrario a lo establecido en el art. 34.1, de la Ley 58/2003 , General Tributaria , que reconoce entre los derechos del contribuyente el de: "h. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y el procedimiento en el que los presentó.", lo cierto es que en dichos preceptos la acreditación de las bases imponible negativas reflejadas por el sujeto pasivo en la declaración en la que pretende su compensación, le corresponde exclusivamente al obligado tributario, estando facultada la Administración para comprobar la existencia de dicha base imponible negativa.

La resolución impugnada se fundamenta en el art. 70.3, de la vigente Ley General Tributaria , para mantener el criterio de la facultad de comprobación, y que establece: "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 a determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.". También en lo dispuesto en el art. 106, de la misma Ley , al establecer: "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."

Este último precepto pretende en parte zanjar la polémica que suscitaba la redacción del citado art. 23.5 de la Ley 43/1995 , pues la facultad de comprobación comprende o se limita a "la procedencia y cuantía" de la compensación pretendida mediante el soporte documental sobre el que se asentó la base imponible generada en un ejercicio ya prescrito.

Soslayamos el criterio mantenido por esta Sala, reflejado tanto en la resolución impugnada como en la propia demanda, que puede resumirse en la imposibilidad de que por parte de 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.

La cuestión que cobra más relieve es, si es posible la comprobación de los documentos o soporte documental que sirvieron para que el sujeto pasivo determinara la base imponible negativa del ejercicio prescrito, al único efecto de determinar la deuda tributaria del ejercicio no prescrito, que constituye el objeto de comprobación y liquidación actual; y todo ello, partiendo del hecho de que aquella deuda tributaria consolidada por la prescripción no puede fijarse nuevamente como consecuencia de ese hecho jurídico.

(...)La redacción del art. 23.5, de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades , en sus redacciones expuestas, en un principio, tiene en cuenta esa limitación, pues los efectos de la aportación documental que exige, primero, y de la comprobación de ese soporte documental con posterioridad, únicamente se despliegan sobre el ejercicio actualmente objeto de comprobación y liquidación, pues el resultado de esa comprobación, previo el cumplimiento de la carga de la prueba por parte del sujeto pasivo, vendrá a fijar la deuda tributaria vigente.

Como hemos puesto de manifiesto anteriormente, el criterio mantenido por la Sala fue confirmado por la jurisprudencia. En este sentido, la Sentencia de fecha 17 de marzo de 2008 , dictada en el Rec. de casación nº 4447/2003 , declara: "... - 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 imponible 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."

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia de fecha 25 de enero de 2010, dictada en el Rec de casación nº 955/2005 .

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".

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 imposables 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 ELF ESPAÑA (TOTAL OIL ESPAÑA, S.A.) y VOITUR, S.A. con CEPSA, 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 CAMPSA, de 2001, suscrito por REPSOL 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 ELF OIL ESPAÑA, S.A. (TOTAL OIL ESPAÑA, S.A.).

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

"El siguiente motivo es el de la improcedencia de la liquidación por la indebida aplicación de las normas de valoración en las operaciones vinculadas recogidas en el art. 16 de la Ley 61/1978 , pues el resultado económico de la operación de transmisión de todos los activos mediante el contrato suscrito entre ELF ESPAÑA (TOTAL OIL ESPAÑA, S.A.) y VOITUR, S.A. con CEPSA, en fecha de 31 de diciembre de 1992, por el que se transmitía a CEPSA, entre otros, la red de estaciones de servicio y la cartera de ELF

MUSCASE, fue un incremento o disminución patrimonial pero no un rendimiento, lo que impide la aplicación del art. 16 de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo que no aplica la regla de valoración en el supuesto de incrementos de patrimonio.

La resolución impugnada sobre esta cuestión declara: "Sin embargo, en el caso que nos ocupa, no se ha aplicado por la Inspección la regla de valoración para operaciones entre vinculadas, recogida en el artículo 16 de la Ley 61/1978. En el acuerdo de liquidación dictado, únicamente se hace referencia a que de aplicar dicha norma se hubiera llegado a la misma conclusión."

Efectivamente, en el Informe de la Inspección, en su página 21, se hace constar: "A mayor abundamiento cabría señalar que la regularización que se propone se basa única y exclusivamente en la no justificación de las pérdidas al no aportar bien documentación soporte de la valoración realizada, bien cualesquiera otro tipo de documentación que permita verificar los requisitos negativos al hilo del contenido del artículo 23.5 de la Ley 43/1995."

No obstante a esta insuficiencia documental, podría añadirse el hecho objetivo de que ambas entidades están vinculadas a través del socio común Elf Aquitaine (cuyo porcentaje de participación en CEPESA superior al 25% se recoge en el escrito incorporado como anexo a la diligencia de 6 de abril de 2006) siendo asimismo, el presidente del Consejo de Administración y consejero delegado de Elf España, S.A., D. Juan Alberto, consejero en CEPESA durante el período en que realizó dicha operación, quien suscribe el contrato.

De aplicar la norma imperativa de valoración en operaciones vinculadas (valor de mercado) nos conduciría al mismo resultado ya que, ante la imposibilidad de conocer el valor de mercado a esa fecha, situación a la que nos reconduce, inexorablemente la negativa de justificación documental esgrimida por el sujeto pasivo, al menos, entre partes independientes se hubiera acordado el valor neto contable (por lo menos, lo que le costó) criterio que, en definitiva, es el que resulta de no admitir las pérdidas no justificadas.

En nada modifica esta argumentación el informe aportado por el contribuyente sobre valoración, en ejercicios diferentes, estableciendo criterios acordados sobre terrenos, edificaciones, instalaciones y arrendamientos, cuya individualización en el supuesto de hecho a que este informe se refiere, ha sido imposible a la inspección, y sobre circunstancias económicas y estratégicas evidentemente diferentes."

Como se desprende de lo actuado a lo largo del expediente administrativo, la regularización practicada por la Inspección descansa en la falta de acreditación o aportación de la documentación relativa a la operación mercantil realizada con el fin de conocer la valoración individualizada de cada uno de los elementos patrimoniales transmitidos; requerimiento de documentación que fue contestado por la entidad remitiéndose al acuerdo de segregación de las estaciones de servicio de las actividades comerciales de CAMPSA, que en la resolución impugnada recoge las cláusulas del Contrato Marco que afectan a los elementos (inmuebles, muebles, utillaje, existencias, equipo informático, contratos de arrendamiento y suministro, licencias y autorizaciones, créditos transmitidos, entre otros) sobre los que se fundamenta la regularización.

En relación con la prueba practicada en el presente recurso, la entidad se remite a la estimación sobre cuál debería haber sido el valor de mercado de una red de estaciones de servicio en el año 1993, y que fue tratado en la Sentencia de esta Audiencia de fecha 30 de abril de 2004, dictada en el Rec. nº 118/2001, para lo cual solicitó que por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se acreditara la valoración empleada en su momento por la Inspección.

Sobre esta cuestión, en la Sentencia dictada por esta Sala, Sección Sexta, de fecha 30 de abril de 2004, dictada en el Añadido, ejercicio 1995, en el que también se debatió sobre la valoración de las estaciones de servicio, la sentencia declara: "... En tercer lugar se alega que no ha sido probado el "valor de mercado" porque no se ha acreditado, como exige el precepto aplicado que los precios convenidos fueran notoriamente inferiores a los normales de mercado ni resulta del texto legal que por estar vinculadas las empresas el precio ha de ser inferior.

El Tribunal Supremo ha señalado en sentencias dictadas en relación con el IVA a la importación (entre otras la de 17-IV-2000) que si bien el primer procedimiento de determinación de la base imponible es el valor de la transacción, o, lo que es lo mismo, el precio efectivamente pagado o por pagar, de existir vinculación entre vendedor y comprador no pierde el valor de transacción su virtualidad siempre que sea aceptable (en materia aduanera y de IVA a la importación tal cuestión está detalladamente regulada en el Reglamento CEE, del Consejo, 1224/1980, de 28 de Mayo): es decir, según el artículo 79.5 de la ley del IVA el mero hecho de que exista vinculación entre las partes no basta para poner en aplicación las reglas de los apartados 3 y 4, sino que, como sostiene la actora, es preciso que "se convengan precios notoriamente inferiores a los de mercado".

Es preciso pues examinar si la Administración tributaria actuó en base a una convicción sostenida únicamente en el hecho de la vinculación entre las partes, como sostiene la recurrente, o si por el contrario se ha razonado y probado que estos precios no eran representativos de las auténticas condiciones generales de mercado.

La Administración ha utilizado, a juicio de esta Sala, criterios razonables para determinar el precio "de mercado" y el valor de transacción de las estaciones de servicio litigiosas. Buscando establecer

comparación mediante el examen de precios de mercancías idénticas o similares se comprueba que la propia Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, al adquirir estaciones a terceros independientes había utilizado el método de valoración consistente en utilizar el dato de las ventas realizadas por dichas estaciones. Igualmente, CAMPSA había valorado con este método 2.166 puntos de venta con motivo de su escisión, y ante los requerimientos de la Inspección para que aportase otros condicionamientos del precio de una estación de servicio, u otros datos (sugiriendo como ejemplo la ubicación urbana, el contrato, las dimensiones de su superficie, situación, etc) la inspeccionada se remite nuevamente a los precios pagados y los litros vendidos.

De cuanto queda expuesto resulta, a juicio de esta Sala, que la Administración comprobó en primer lugar que los precios pagados y equivalentes al valor contable, eran notoriamente inferiores a aquellos que se determinaron como de "mercado" con base en unos elementos de cálculo objetivos, fiables y razonables, por lo que debe igualmente desestimarse este motivo de recurso."

Por otra parte, en la contestación del Inspector Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de fecha 20 de mayo de 2009, al requerimiento solicitado, se hace constar que: "La valoración de las estaciones de servicios transmitidas se realizó por expertos independientes por encargo de CAMPSA, los cuales tuvieron en cuenta como criterio de valoración factores tales como la superficie edificada, el porcentaje de gasolineras en relación con la extensión de los terrenos, los litros vendidos, el coeficiente ubicación/solidez del vínculo, el valor de derecho a suministros que corresponden al propietario y el valor actual de los ingresos netos por arrendamiento en aquellas gasolineras. Esta valoración de las estaciones de servicio como unidades de negocio autónomas fue respetado por la Inspección, sin que se propusieran otros o se alteraran los criterios de valoración."

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 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 CEPSA, 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 CEPSA.

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 CEPSA.

A partir de lo expuesto, sostiene la entidad recurrente haber quedado demostrado que el precio convenido con CEPSA 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 Campsa Estaciones de Servicio, 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 Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia de 2 de febrero de 2012 (recurso de casación número 441/2008) ya expresamos una clara advertencia, al señalar:

"En cambio, el segundo motivo del recurso de casación del Abogado del Estado, debe desestimarse, confirmando la tesis de la sentencia de instancia, que declara que la prescripción acordada en relación con el derecho a liquidar la deuda tributaria de 1993 y 1994 impide modificar las bases de tales ejercicios a efectos de su traslado y compensación en 1995.

En este punto, debe señalarse que la Sentencia de esta Sala de 30 de enero de 2004 (rec. cas. núm. 10849/1998), invocada por la parte recurrida, señala en su Fundamento de Derecho Tercero que "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 [...], no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, [...], que también había adquirido firmeza. [...]. Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, 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" (FJ Tercero).

Por su parte, la Sentencia, también esta Sala, de 17 de marzo de 2008 (recurso de casación número 4447/2003), tras hacer referencia a la anteriormente indicada, señala que: "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." Y la Sentencia de 25 de enero de 2010 (recurso de casación número 955/2005), tras invocar las dos anteriormente reseñadas, aclara que "El criterio expuesto, por razón de la unidad de doctrina, debe aplicarse al supuesto que nos ocupa, anterior a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha Ley, inaplicables "ratione temporis" para resolver la cuestión suscitada.

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 imponibles 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 imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos".

En el mismo sentido, Sentencias de esta Sala y Sección de 25 de enero de 2010 (recurso de casación número 995/2005) y de 8 de julio de 2010 (recurso de casación número 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 imponibles 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."

Y es 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 la posibilidad del 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.

Y frente a ello, no puede admitirse la tesis de que el derecho a la compensación de bases negativas surgió para la recurrente con su generación en los períodos de 1993 a 1997, de tal forma que la exigencia de su justificación documental solo sería aplicable a las bases negativas surgidas con posterioridad a 1 de enero de 1999 y la interpretación del artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (según redacción ofrecida por la Ley 40/1998) en sentido distinto, sería contraria al artículo 10.2 de la Ley General Tributaria y principio de seguridad jurídica, establecido en el artículo 9.3 de la Constitución.

Para explicar nuestra posición, comenzamos por señalar que la doctrina constitucional del Tribunal sobre la aplicación del principio de irretroactividad en las leyes fiscales se resume, entre otras, en la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, en cuyo Fundamento de Derecho 11 se dice:

"Antes de nada, conviene recordar la doctrina de este Tribunal en relación con los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica en el ámbito tributario.

a) En primer lugar, hemos declarado que «no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado» en el art. 9.3 CE, pues el «límite expreso de la retroactividad in peius de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales... No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquéllas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 CE, por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental» (STC 173/1996, fundamento jurídico 3.º, que se

apoya en las SSTC 27/1981 , fundamento jurídico 10 , 6/1983 , fundamento jurídico 3º, 126/1987 , fundamento jurídico 9 º, y 150/1990 , fundamento jurídico 8.º). Así pues, «fuera de las materias respecto de las que el art. 9.3 CE veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno, disponiendo éste, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política» (STC 150/1990 , fundamento jurídico 8.º). «La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal» (SSTC 126/1987 , 197/1992 y 173/1996 , fundamento jurídico 3.º).

b) Ahora bien, también hemos declarado que «afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 CE , en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/198, fundamento jurídico 9.º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional» (STC 173/1996 , fundamento jurídico 3.º.4).

c) Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular contexto, también hemos señalado que dicho principio, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987 , fundamento jurídico 11), ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990 , fundamento jurídico 8.º).

Determinar, en consecuencia, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987 , fundamento jurídico 11 , 150/1990 , fundamento jurídico 8 .º, y 173/1996 , fundamento jurídico 3.º).

d) Finalmente, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante a tenor de la doctrina de este Tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anular sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (STC 126/1987 fundamentos jurídicos 11, 12 y 13, STC 197/1992 , fundamento jurídico 4.º y STC 173/1996 , fundamento jurídico 3.º)."

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 jurídico 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 jurídico 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".

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 partida más significativa del traspaso del patrimonio a CEPSA, 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.

Séptimo.

- La estimación del segundo y séptimo motivos obliga a anular la sentencia en el extremo al que se refiere el mismo y, tras ello, y por exigencia del artículo 95.2 d) de la Ley de esta Jurisdicción, a resolver lo que proceda dentro de los términos en que aparece planteado el debate, lo que debe hacerse estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo, mediante la atribución de definitiva al Acta formalizada con el número 71122630 y anulación de las liquidaciones, a fin de que la que puede girarse como consecuencia de la misma comporte la compensación de bases negativas que la entidad llevara a cabo en el ejercicio objeto de comprobación. Igualmente, procede anular la resolución del TEAC en los extremos indicados.

Octavo.

No ha lugar a la imposición de costas en este recurso de casación ni en la instancia.

En cuanto a la indemnización solicitada por el importe de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional, resulta improcedente por no formar parte el mismo de las costas (Sentencias de esta Sala 28 de noviembre de 2008 -casación 1234/2006 -, 10 de noviembre de 2009 -casación 3628/2003 - y 28 de septiembre de 2010-recurso de casación 549/2006 -).

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Primero.

Que debemos estimar y estimamos el presente recurso de casación, número 4303/11, interpuesto por D. Guillermo García San Miguel, Procurador de los Tribunales, en nombre de TOTAL ESPAÑA, S.A., contra sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), con fecha 26 de mayo de 2012, en el recurso contencioso-administrativo número 292/2008, sentencia que se casa y anula. Sin costas.

Segundo.

- Que debemos estimar y estimamos parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo y anulamos: a) el Acta 71350825 y la calificación de "previa" al Acta formalizada con el número 71122630, atribuyéndole el carácter de definitiva; b) las liquidaciones giradas por Impuesto de Sociedades del ejercicio 2002, debiendo reconocerse en la que se gire en su sustitución, y como consecuencia del Acta número 71122630, la compensación de bases negativas practicada por la entidad recurrente; y c) la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 12 de junio de 2008, en cuanto no estimó los extremos que se indican. Sin costas

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.