

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053401

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 19 de diciembre de 2013**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 89/2011***SUMARIO:**

IS. Compensación de bases imponible negativas. *Acreditación de las bases negativas de ejercicios prescritos.* A efectos de la comprobación de la procedencia y cuantía de las bases negativas, la entidad aportó los libros de contabilidad, informes de auditoría, facturas, recibos y albaranes que conservaba y otros documentos. Sin embargo, la Administración no admitió la justificación de los gastos mediante documento distinto de las facturas, albaranes o contratos. Aunque los soportes documentales existentes cuando se autoliquidó el impuesto en los ejercicios prescritos hubieran sido insuficientes, el interesado consolidó el derecho a la deducción. Pretender que al amparo del art. 23.5 Ley IS la Administración puede privar a los gastos de las condiciones generadas por el efecto de la prescripción sería tanto como permitir una regularización de periodo afectado por la prescripción. Además, la entidad ha acreditado de manera suficiente la procedencia de las bases negativas, sin que sea admisible negar el cumplimiento de la carga impuesta al contribuyente porque no consten todas las facturas.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 45 y 69.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 23.

PONENTE:*Don Jesús Cudero Blas.*

Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SENTENCIA

Madrid, a diecinueve de diciembre de dos mil trece.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo núm. 89/2011 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador don Francisco Velasco Muñoz Cuéllar en nombre y representación de la entidad LA INDUSTRIAL HOTELERA, S.A. frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 340.084,80 euros. Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JESUS CUDERO BLAS , quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La parte indicada interpuso, con fecha 31 de marzo de 2011, el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la misma para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 20 de octubre de 2011, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 14 de diciembre de 2011 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la inadmisión del recurso o, subsidiariamente, su desestimación y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 21 de noviembre de 2013 como fecha para la votación y fallo de este recurso, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó el mismo con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad LA INDUSTRIAL HOTELERA, S.A. la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de diciembre de 2010 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la citada sociedad frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 21 de julio de 2009, desestimaría de la reclamación económico-administrativa formuladas contra la resolución de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 29 de julio de 2005, por la que se aprobó la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002.

Según consta en autos, en los ejercicios regularizados la sociedad contribuyente declaró bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores prescritos (1993, 1994 y 1995), de forma que la Inspección requirió a la sociedad, con base en el artículo 23 de la ley del impuesto (en redacción dada por la ley 40/1998, con vigencia desde enero de 1999), la contabilidad y los soportes documentales de los gastos contabilizados en los ejercicios prescritos que habían dado lugar a las bases imponibles negativas.

El actor aportó a la Inspección los libros de contabilidad de los ejercicios 1993, 1994 y 1995, en los que aparecen los gastos. En cuanto a los soportes contables, solo aporta los relativos a ciertos gastos, pero no a todos, respecto de los cuales incorpora al expediente informes de gestión de las cuentas anuales que, a su juicio, serían elementos probatorios suficientes para entender acreditada la procedencia y cuantía de las bases imponibles cuya compensación efectuó en los ejercicios no prescritos.

Tal argumento es rechazado por la Inspección pues, a su juicio, del artículo 23 de la Ley 43/1995, nueva redacción, solo cabe deducirse que exclusivamente sirven para acreditar los extremos controvertidos las facturas, recibos o contratos correspondientes, que no han sido aportados por el contribuyente.

Se ajustan, por tanto, los importes de las bases imponibles en atención a la parte de gastos verdaderamente acreditada.

Segundo.

Alega el Abogado del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, la causa de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo prevista en el artículo 69.b, en relación con el 45.2. d), ambos de la Ley Jurisdiccional, al no haber aportado el recurrente el documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos para entablar acciones las personas jurídicas.

Con independencia de que no pueda hablarse, en puridad, de la existencia de una doctrina jurisprudencial uniforme sobre la exigencia del requisito mencionado a las sociedades mercantiles, es lo cierto que el eventual defecto derivado de la falta de aportación de los documentos en cuestión ha de reputarse subsanable (extremo no controvertido, a tenor de la jurisprudencia sobre la cuestión) y que, en el caso de autos, la sociedad demandante ha subsanado, motu proprio, aquella omisión en el escrito presentado el 28 de diciembre de 2011 (una vez conocida la objeción formulada por el representante de la Administración), mediante la aportación del acuerdo, adoptado por el órgano competente (la Junta de socios), en el que se decide la impugnación jurisdiccional del acto

administrativo ahora recurrido, lo que determina el rechazo de la causa de inadmisibilidad aducida por el Abogado del Estado, entendiéndose corregido el defecto alegado.

Tercero.

La Sala se ha pronunciado ya en varias ocasiones sobre el alcance de la nueva redacción del artículo 23 de la Ley 43/1995 tras la reforma operada por la Ley 40/1998. Hemos afirmado, en efecto, que desde la entrada en vigor de aquel precepto (esto es, desde el ejercicio impositivo de 1999), la Administración puede exigir al contribuyente la acreditación, "mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales", de la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles que pretende aplicarse por estar habilitada al efecto por el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, que ya resulta de aplicación a los ejercicios posteriores al indicado.

Hemos dicho también (desde la sentencia de esta misma Sección de 24 de mayo de 2012, dictada en el recurso núm. 249/2009) que el indicado precepto obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles que pretende compensarse, aunque éstas provengan de ejercicios prescritos y que con tales expresiones no se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, sino algo mucho más limitado: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

A tales aspectos (y solo a estos), añadíamos, puede extenderse la facultad inspectora, cuyo ejercicio -por lo demás- no puede reputarse baladí pues es obvio que si, a tenor de los datos que debe suministrar el contribuyente, la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado. Pero no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo que consignó en un período que ya no puede ser objeto de comprobación. Dicho de otro modo, la Administración no puede comprobar la legalidad de las bases generadas en ejercicios prescritos, pero sí determinar si su aplicación a períodos no prescritos se ajusta al contenido cualitativo y cuantitativo que resulta de la correspondiente declaración del ejercicio prescrito.

En este mismo sentido, no puede aceptarse la tesis que parece lucir en la demanda según la cual el precepto contenido en el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto no puede aplicarse a unos períodos afectados por la prescripción (en el caso, los ejercicios 1993, 1994 y 1995). Y ello por cuanto, en la regularización del ejercicio posterior (no prescrito) no cabrá, ciertamente, alterar el resultado del período prescrito, pero sí modificar, en su caso, su traslación a ejercicios posteriores si la compensación que se pretende en éstos no se ajusta a lo que resulta del período afectado por la prescripción. Cabe, pues y con el limitado alcance expuesto, comprobar la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles negativas aplicadas por el contribuyente desde el período impositivo 1999, fecha en la que entró en vigor la reforma, aunque el origen de tales bases se haya producido en ejercicios anteriores a dicha vigencia y éstos estén prescritos.

Cuarto.

Presupuesto lo anterior, la Inspección no ha admitido documentos distintos de las facturas, albaranes o contratos para acreditar la realidad de los gastos consignados en las autoliquidaciones de los ejercicios prescritos y que generaron el crédito fiscal aplicado en los períodos ahora regularizados.

El análisis del expediente administrativo pone de manifiesto que la actora aportó toda la documentación de la que disponía para acreditar la existencia de las bases negativas: libros oficiales de contabilidad, informes de auditoría de las cuentas anuales, las facturas, recibos y albaranes que conservaba, los contratos de suministro que todavía tenía, las declaraciones de operaciones con terceros (modelo 347) y otros documentos. Señaló a la Inspección, además, que un incendio en febrero de 2001 en los archivos del hotel de su propiedad redujo a cenizas parte de la documentación.

A juicio de la Sala, existen dos razones que obligan a acoger el recurso y, correlativamente, entender contraria a Derecho la liquidación que nos ocupa.

En primer lugar, el tantas veces citado artículo 23.5 de la ley del impuesto señala lo que debe aportar el contribuyente: autoliquidaciones, contabilidad y los oportunos soportes documentales. Al rechazar los gastos no documentados en las facturas (por inidoneidad de los documentos aportados y de las alegaciones formuladas), la Inspección modifica en realidad las bases imponibles declaradas en ejercicios anteriores, las rebaja en punto a su proyección a los ejercicios que regulariza. Tal actuación resulta curiosa cuando, como afirma la parte actora, la Inspección no altera en esos períodos prescritos los ingresos de la actividad hotelera, sino exclusivamente los

gastos, concretamente los generados por los conceptos de servicios de profesionales independientes, primas de seguros, servicios bancarios, gastos de publicidad y propaganda o gastos de suministros.

Pensemos, por ejemplo, que los soportes documentales existentes cuando se autoliquidó el impuesto de los ejercicios prescritos fueran insuficientes para entender acreditada la consideración de deducible de un gasto. El interesado, sin embargo, consolidó el derecho a la deducción por efecto de la prescripción, haciendo intangible la autoliquidación. Pretender que la Administración, al amparo del artículo 23.5 de la ley del impuesto, puede privar a esos gastos de las condiciones ganadas por efecto de la prescripción (su deducibilidad, trasladable como crédito fiscal hacia el futuro) sería tanto como permitir una auténtica regularización de períodos afectados por el instituto prescriptorio.

Pero es que, además, entendemos que el esfuerzo alegatorio y probatorio desplegado por el recurrente permite afirmar que sí ha acreditado de manera suficiente la "procedencia y origen" de las bases imponibles cuya aplicación en los ejercicios que nos ocupan pretende: ha aportado las autoliquidaciones (en las que consta la cuantía y la causa de la deducción), sus libros oficiales de contabilidad (en la que también encuentran reflejo aquellos gastos), los informes de auditoría correspondientes (que recogen, asimismo, tales conceptos) y aquellos soportes documentales (facturas, recibos o albaranes) que conserva. No parece entonces que pueda la Administración descartar el correcto cumplimiento de la carga que impone la ley al contribuyente por el solo hecho de que no consten todas las facturas, o todos los albaranes, o todos los contratos que acreditan la efectiva realización del gasto que el contribuyente se dedujo en las correspondientes autoliquidaciones.

No entendemos, en definitiva, que la expresión "soportes documentales" sea tan cerrada como la Administración pretende y que exclusivamente deba darse carta de naturaleza a los específicos documentos mercantiles tenidos en cuenta por la Inspección

Procede entonces, y sin necesidad de otros razonamientos, estimar el recurso con la consiguiente declaración del derecho del contribuyente a la compensación en los ejercicios regularizados de las bases imponibles negativas procedentes de los períodos 1993, 1994 y 1995.

Quinto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que conduzcan a la imposición de una especial condena en costas, al no apreciarse en ninguna de las partes temeridad o mala fe.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

Que rechazando la causa de inadmisibilidad alegada por el Abogado del Estado y estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad LA INDUSTRIAL HOTELERA, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de diciembre de 2010 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la citada sociedad frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 21 de julio de 2009, desestimaría de la reclamación económico-administrativa formuladas contra la resolución de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 29 de julio de 2005, por la que se aprobó la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1999, 2000, 2001 y 2002, debemos anular y anulamos, por su disconformidad a Derecho, las mencionadas resoluciones, declarando, en consecuencia, el derecho del contribuyente a la compensación, en los ejercicios regularizados, de las bases imponibles negativas procedentes de los períodos impositivos 1993, 1994 y 1995.

Notifíquese la presente resolución expresando que contra la misma no cabe recurso.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESUS CUDERO BLAS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.