

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053707

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 23 de enero de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 156/2011***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Compensación de bases imponibles negativas. Acreditación de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos. Como consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal Supremo -véase sentencias de 6 de noviembre de 2013, recurso n.º 4319/2011 (NFJ052890), de 14 de noviembre de 2013, recurso n.º 4303/2011 (NFJ052840), y de 9 de diciembre de 2013, recurso n.º 2883/2012 (NFJ053091)-, este Tribunal varía el criterio mantenido hasta ahora sobre la posibilidad de comprobar las bases negativas procedentes de ejercicios prescritos. El sujeto pasivo ha de demostrar la corrección de las bases negativas compensadas. La Administración tributaria tiene facultad para comprobar la legalidad de actos, hechos u operaciones con trascendencia tributaria realizados en ejercicios prescritos cuando proyectan su eficacia en ejercicios no prescritos. En el caso enjuiciado la Inspección rechazó la compensación por inexistencia de motivo económico válido en la absorción de la entidad que había declarado las bases negativas. Sin embargo, el TEAR declaró la prescripción del ejercicio en que se produjo la absorción, aunque mantuvo la improcedencia de la compensación de las bases negativas en el ejercicio siguiente. El TEAC confirma la decisión por entender aplicable el art. 23.5 Ley 45/1995 (Ley IS). Por tanto, la procedencia de aplicar ese precepto aparece por primera vez en la vía económico-administrativa. Es decir, en sede de comprobación la Inspección no se planteó la aplicación del art. 23.5 porque consideraba que el ejercicio en el que se produjo la fusión no estaba prescrito. No parece razonable permitir impugnar la resolución del TEAR acudiendo a un precepto que la Inspección no tuvo en cuenta. Además, la Administración había comprobado con anterioridad en vía de gestión las bases compensadas en el año 2000 sin que opusiese objeción alguna. En consecuencia, se estima el recurso con la declaración del derecho a la compensación de las bases negativas procedentes de la entidad absorbida.

PRECEPTOS:

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

PONENTE:*Don Jesús Cudero Blas.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don JOSE GUERRERO ZAPLANA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SENTENCIA

Madrid, a veintitres de enero de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo núm. 156/2011 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador don Francisco de Sales José Abajo Abril en nombre y representación de la entidad PIENSOS LA FOCA, 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 209.222,26 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 13 de mayo 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 6 de septiembre 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 24 de octubre de 2011 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 16 de enero de 2014 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 JURÍDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad PIENSOS LA FOCA, S.A. la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2011 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la citada sociedad frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 30 de julio de 2009, parcialmente estimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las resoluciones de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de fecha 13 de septiembre de 2005, por las que, respectivamente, se aprobó la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1999 y 2000.

Según consta en autos, El 1 de noviembre de 1999 PIENSOS LA FOCA, S.A., entidad demandante, compra las acciones representativas del 100% del capital social de CONSERVAS SANTA ISABEL, S.A. y el 27 de diciembre de 1999 esta última otorga escritura de disolución y cesión global de activos y pasivos a favor de su accionista único (PIENSOS LA FOCA, S.A.) en ejecución de los acuerdos de la Junta General de 19 de noviembre de 1999. La operación se acoge, además, al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la ley del impuesto.

En la autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000 PIENSOS LA FOCA, S.A. incluye bases imponible negativas pendientes de compensación procedentes de la entidad absorbida y generadas en los ejercicios 1993 a 1999.

Tras un requerimiento de información de fecha 7 de junio de 2002, el 11 de septiembre de 2002 la Unidad de Gestión de Andalucía dicta liquidación provisional en la que se indica que la cuantía de las bases imponible negativas de CONSERVAS SANTA ISABEL, S.A. pendientes de compensar asciende a 81.705.944 pesetas.

El 11 de noviembre de 2002 se inician actuaciones de comprobación e inspección del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1999 y 2000, tras las cuales se dictan dos acuerdos de liquidación en los que se rechaza la aplicación a la operación de absorción del régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la ley 43/1995 por entender que no concurre motivo económico válido, rechazándose, por tanto, la compensación de bases imponible negativas.

Tales liquidaciones son impugnadas ante el TEAR de Andalucía, que dicta resolución parcialmente estimatoria el 30 de julio de 2009 en la que: a) Declara prescrita la acción para liquidar correspondiente al ejercicio 1999; b) Confirma la liquidación relativa al ejercicio 2000 y rechaza, por tanto, la compensación en éste de las bases negativas anteriores.

Tanto el TEAR como el TEAC, en la decisión ahora recurrida, aplican a la regularización tributaria del ejercicio 2000 el artículo 23.5 de la ley del impuesto (en la redacción vigente desde el 1 de enero de 1999) referido a la acreditación de la procedencia y cuantía de las bases imponibles cuya compensación se pretende, interpretando el término "procedencia" como legalidad o conformidad a derecho, de manera que, según aquellas resoluciones, "no procede" la compensación porque "no procedía" el régimen especial de fusiones del que, en definitiva, nacería del derecho a compensar, por la sola razón de que no concurría en la operación de fusión por absorción el necesario y legalmente exigido "motivo económico válido" justificativo de tal operación.

Segundo.

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.

En los anteriores pronunciamientos, la Sala concluía que 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. Dicho de otro modo, en la regularización del ejercicio posterior (no prescrito) no cabrá 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.

Tercero.

Esta interpretación del precepto contenido en el artículo 23.5 de la ley del impuesto (tras la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre) no ha sido acogida por el Tribunal Supremo, cuya Sala Tercera ha entendido, al menos en tres sentencias recientes, que la conclusión obtenida por esta Sección no se ajustaba a Derecho.

Efectivamente, en la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2013 (recurso de casación núm. 4319/2011) señala el Alto Tribunal que mediante la prueba documental que el precepto menciona (exhibiendo la contabilidad y los oportunos soportes documentales), "el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no solo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su procedencia, es decir, de su corrección".

Tal doctrina es reiterada en las sentencias de la Sala Tercera de 14 de noviembre de 2013 (recurso de casación núm. 4303/2011) y de 9 de diciembre de 2013 (recurso de casación núm. 2883/2012), en la primera de las cuales se dice expresamente que "no tendría sentido el artículo 23.5, en la redacción aquí aplicable, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, si no se autorizara a la Inspección llevar a cabo la comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico".

Como no puede ser de otra forma, la Sala debe estar a la interpretación emanada de aquella doctrina jurisprudencial, de la que claramente se desprende la habilitación legal a la Administración Tributaria para comprobar la legalidad (la "corrección" o "conformidad con el ordenamiento jurídico", en palabras del Tribunal Supremo) de actos, hechos, extremos u operaciones con transcendencia tributaria realizados en ejercicios prescritos cuando esos mismos actos, hechos, extremos u operaciones proyectan su eficacia en ejercicios no prescritos, como sucede con el crédito fiscal en el que las bases imponibles negativas consisten.

Cuarto.

En el supuesto de autos, los hechos son claros y están admitidos por las partes:

a) La actuación inspectora se dirige a comprobar la aplicación a una operación de fusión por absorción, llevada a cabo en el ejercicio 1999, de los beneficios (neutralidad fiscal) previstos en el Capítulo VIII del Título VIII de la ley del impuesto.

b) La Inspección rechaza dicho régimen por inexistencia en aquella operación de motivo económico válido alguno y dicta dos liquidaciones relativas al ejercicio 1999 (rechazando el beneficio) y al ejercicio 2000 (rechazando la compensación de unas bases imponibles negativas de la sociedad absorbida).

c) El TEAR de Andalucía declara prescrito el primero de los períodos impositivos y mantiene la liquidación relativa al ejercicio 2000, reiterando la improcedencia de la compensación del crédito fiscal de la absorbida en sede de la absorbente.

d) El TEAC confirma esta última decisión por entender aplicable el artículo 23.5 de la ley del impuesto (en la redacción aplicable desde el 1 de enero de 1999), afirmando la potestad de la Administración para comprobar la legalidad de la operación de la que surge el derecho a compensar.

Cabe entonces preguntarse, en primer lugar, si el supuesto de hecho que analizamos resulta coincidente con los tenidos en cuenta por las sentencias del Tribunal Supremo más arriba citadas. De ser así, habría que admitir el derecho de la Administración a comprobar en este asunto la legalidad de la operación de fusión por absorción y el debate habría de trasladarse, lógicamente, a determinar si es o no conforme a derecho la decisión de rechazar la existencia de motivo económico válido en aquella operación.

A juicio de la Sala, sin embargo, existe una circunstancia esencial que hace diferente la cuestión suscitada en el presente proceso: la procedencia de aplicar el nuevo artículo 23.5 de la ley del impuesto aparece por primera vez en vía de revisión económico-administrativa, pues esa cuestión no estuvo sobre la mesa en modo alguno en sede de comprobación.

Dicho de otra forma, la Inspección no acudió a la potestad que le confería aquel precepto sencillamente porque pensaba que el ejercicio 1999 (en el que tiene lugar la absorción) no estaba prescrito, lo cual permite extraer una primera consecuencia: la estimación parcial del TEAR se proyectó cabalmente sobre la procedencia de aplicar el régimen de neutralidad fiscal a la tantas veces citada operación de fusión, declarando expresamente la procedencia de dicho régimen como efecto derivado de la prescripción que se declara.

Si ello es así, no parece razonable permitir que, al impugnar aquella decisión del Tribunal Regional, se acuda a un precepto (el artículo 23.5 de la ley del impuesto) que no tuvo en cuenta la Inspección (por la sola razón de que consideraba no concurrente la prescripción). Tampoco entendemos que nos hallemos en el supuesto contemplado en la jurisprudencia citada cuando, como aquí sucede, la conformidad a derecho del régimen de neutralidad fiscal (bien es cierto que por la aplicación de la prescripción) ha sido declarada en el mismo procedimiento (aunque en sede revisora), lo que debe necesariamente proyectarse sobre sus consecuencias.

A ello debe añadirse que la propia Administración había comprobado con anterioridad a las actuaciones inspectoras que nos ocupan las bases imponibles compensadas por la entidad absorbente en el ejercicio 2000: mediante liquidación provisional de 11 de septiembre de 2002 determinó la cuantía de las bases imponibles pendientes de compensar procedentes de CONSERVAS SANTA ISABEL, S.A. Dicha liquidación, además, deriva del cumplimiento de un requerimiento efectuado el 7 de junio de 2002 por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía encaminado a la "rectificación y, en su caso, subsanación de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores".

Por más que la comprobación de la Unidad de Gestión y la liquidación provisional correspondiente no constituyan, como señala el TEAC, una "actuación administrativa de carácter definitivo", no puede negarse que la propia Administración ya tuvo ocasión entonces de investigar la "procedencia" de esas bases negativas, pues ya estaba en vigor el artículo 23.5 en su nueva redacción, precepto cuya aplicación no se consideró entonces procedente.

En definitiva, con escrupuloso acatamiento a la doctrina jurisprudencial en punto a la interpretación del artículo 23.5 de la ley del impuesto en redacción dada por la Ley 40/1998, entendemos que tal doctrina no resulta de aplicación al caso: a) Cuando la Administración (en vía de revisión económico-administrativa) acude al citado precepto solo después de declararse -en sede de la misma reclamación económico-administrativa- la prescripción

del ejercicio del que nace el derecho a compensar bases imponibles negativas; b) Cuando la posibilidad que ofrece la norma es incorporada sobrevenidamente al procedimiento con ocasión de una reclamación económico-administrativa; y c) Cuando la propia Administración había desplegado ya actuaciones de comprobación de la cuantía de esas bases negativas mediante un procedimiento de gestión que culminó en una liquidación provisional en la que no se opuso tacha u objeción alguna a la procedencia de utilizar el crédito fiscal preexistente en sede de la sociedad absorbida.

Procede entonces, y sin necesidad de otros razonamientos, estimar el recurso con la consiguiente declaración del derecho del contribuyente a la compensación en el ejercicio regularizado (2000) de las bases imponibles negativas procedentes de la operación de fusión por absorción que tuvo lugar en el período anterior.

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 estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad PIENSOS LA FOCA, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2011 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la citada sociedad frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 30 de julio de 2009, parcialmente estimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las resoluciones de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de fecha 13 de septiembre de 2005, por las que, respectivamente, se aprobó la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1999 y 2000, debemos anular y anulamos, por su disconformidad a Derecho, la mencionada resolución del TEAC, declarando, en consecuencia, el derecho del contribuyente a la compensación, en el ejercicio 2000, de las bases imponibles negativas procedentes de la operación de fusión por absorción que tuvo lugar en el período anterior, sin imposición de costas.

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.