

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058498

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de junio de 2015

Vocalía 2.^a

R.G. 2305/2012

SUMARIO:

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Inversiones medioambientales. En el caso que se estudia, niega la contribuyente la posibilidad de que la Inspección compruebe hechos ocurridos en ejercicios prescritos por razón de que repercuten en el ejercicio inspeccionado -no prescrito-; esto es, que se compruebe si la empresa tuvo o no derecho a la deducción por inversiones medioambientales del art. 35.4 de la Ley 43/1995 (LIS) cuando dichas inversiones se realizaron, lo que ocurrió en 1998 -ejercicio ya prescrito al iniciarse el procedimiento inspector, cuestión ésta pacífica-. Pues bien, los términos «procedencia y cuantía» de la deducción generada en ejercicio prescrito -art. 106 de la Ley 58/2003 (LGT)-, se vienen interpretando por este Tribunal en el sentido de que la Inspección tiene pleno derecho a comprobar si se respetó la normativa reguladora de la deducción cuando se generó el derecho a la misma en ejercicio prescrito, y si la cuantía de la deducción se determinó o no de conformidad con la normativa aplicable. Y no como mera conservación de una determinada documentación, y ello en cuanto que, como se ha dicho, el referido artículo se incluye dentro de la Sección de la Ley dedicada a «la prueba» y no dentro de la Sección dedicada al cumplimiento de las obligaciones formales. Ahora bien, la Inspección no tiene facultades comprobadoras de la corrección de las deducciones declaradas y pendientes de aplicación procedentes de ejercicios prescritos en los que no estuviera vigente la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 939/1986 (RGIT), arts. 31 bis y 36.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 35.

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, se reúne el Tribunal Económico-Administrativo Central en Sala para fallar el recurso de alzada interpuesto por D. Roque en representación de **S...**, **S.L. SU** (en cuanto absorbente y sucesora de **HCV S.A.** – NIF), con NIF y domicilio a efectos de notificaciones en, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 31 de octubre de 2011 recaída en los expedientes acumulados 08/2676/2007 y 08/2677/2007 relativos, respectivamente, a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000 y la sanción derivada de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La escritura pública de 27-09-2010 formalizó la absorción de **HCV S.A.** por **S...**, **S.L.** Sociedad Unipersonal.

Por Acuerdo del Inspector Regional de Cataluña de 21-2-07 se liquidó el Impuesto y ejercicio señalados a consecuencia del Acta A-02 nº incoada en el curso de una actuación inspectora de alcance general en la que también se firmó un acta de conformidad (nº).

El procedimiento inspector se inició el 30-3-05 con la notificación al sujeto pasivo de la Comunicación al efecto, y concluyó con la notificación de la liquidación impositiva el 27-2-07, totalizando en principio 699 días.

Indica el Acuerdo liquidatorio, remitiéndose al acta incoada, que deben descontarse 350 días a efectos del cómputo de la duración del procedimiento inspector, los transcurridos entre los días 15-4-05 y 22-9-05 así como los que median entre el 23-3-06 y el 29-9-06, todos ellos por falta de aportación de documentación requerida. La duración del procedimiento inspector queda por tanto reducida a 349 días.

La actividad de **HCV S.A.** (HCV en adelante) consistía en el tratamiento de despojos animales no aptos para el consumo humano a fin de obtener fundamentalmente piensos para animales.

La regularización inspectora en disconformidad consistió en eliminar la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente que, generada en 1998, quedaba pendiente de aplicación y HCV se había aplicado en el ejercicio inspeccionado (2000), por importe de 24.095.206 pts. (144.815,1 €). Esta deducción, regulada por el art. 35.4 de la Ley 43/95, tenía su origen en la inversión realizada en 1998 en una planta de tratamiento de subproductos y residuos cárnicos. En los ejercicios 1998 y 1999 se aplicó una deducción por este concepto que en conjunto ascendió a 16.931.998 pts. De modo que lo aplicado en el ejercicio 2000 era el importe inaplicado por falta de cuota en 1998 y 1999, habiendo ascendido la deducción conjunta de los tres ejercicios a 41.027.204 pts.

Se liquidó en consecuencia una cuota tributaria de 144.815,1 € e intereses de demora por 41.508,37 € (Deuda Tributaria: 186.323,47 €).

Segundo.

Con fecha 27-2-07 se impuso una sanción conforme al régimen de la Ley 230/63 General Tributaria con importe de 2.172,23 € por la infracción tipificada en el art. 79 a) de dicha ley (dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria) sobre una base de 4.344,45 €.

Se sancionan: a) la deducción en base imponible de determinados gastos, multas y sanciones y gastos no afectos a la actividad empresarial, y b) un exceso de 2.506,22 € en la deducción en cuota por inversiones para la protección del medio ambiente.

Tercero.

Interpuestas sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Cataluña contra las anteriores liquidación impositiva y sanción, se resuelven acumuladamente el 31-10-11 siendo el fallo del siguiente tenor literal:

“Este Tribunal , acuerda: ESTIMAR EN PARTE la reclamación nº 08/2676/2007, anulando la liquidación que será sustituida por otra teniendo en cuenta lo expuesto en el fundamento de derecho tercero y ESTIMAR la reclamación nº 08/2677/2007 anulando la sanción impuesta, reconociendo, en su caso, el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas más sus correspondientes intereses de demora.”

Y en el Fundamento Jurídico TERCERO se dice:

“La Inspección denegó el derecho a deducción a las inversiones descritas en los apartados a), b), c), d) y e) por ser sistemas para tratamiento de residuos ajenos, no propios, con base en varias consultas de la Dirección General de Tributos (937/2000,) e interpretando que de la Exposición de Motivos del Real Decreto 1594/1997 se desprende ese requisito.....

Este Tribunal se muestra disconforme con tal planteamiento. Así, si se examina el artículo 35.4 LIS se observa que se refiere a inversiones destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para el cumplimiento, o, en su caso, mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación. Igualmente el artículo 1º del Real Decreto 1594/1997 que fija su objeto y ámbito de aplicación, se refiere a inversiones consistentes en instalaciones que tengan por objeto alguna de las siguientes finalidades: Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales; evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas; y favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.

Ninguna de estas normas se refiere a que el ámbito de inversiones con derecho a la deducción se limite a inversiones para la recuperación, reducción o tratamiento de residuos propios.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 2 de marzo de 2007

Examinado el contenido de estas inversiones de los apartados b) a e) inclusive, se aprecia que todas ellas responden a un objetivo no exclusivamente de protección medioambiental como exige la normativa aplicable, no están destinadas específicamente a la protección del medio ambiente consiguiéndose este resultado, en su caso, de forma indirecta. De modo que, respecto de este grupo de inversiones, procede declarar la corrección de la regularización practicada por la Inspección,

Queda por último la inversión descrita en el apartado f) consistente en la sustitución de los generadores de vapor por dos tipos de generadores alimentados a gas natural, que utilicen como aire de combustible el proveniente de captaciones de aire ambiental de la planta, con la finalidad de reducir el olor interno y externo de la actividad. La Inspección reconoció la finalidad claramente medioambiental de la inversión y la excluye como válida

para dar lugar a la deducción por motivos formales del certificado emitido por el Departament de Medi Ambient de la Generalitat de Catalunya,

En base a todo lo anterior se estimarán en parte las pretensiones del reclamante, considerando como inversiones aptas para dar derecho a la deducción en cuota íntegra por inversiones a las consistentes en instalación de un esterilizador de harina y un esterilizador de grasa y la sustitución de los generadores de vapor por dos tipos de generadores alimentados a gas natural que utilicen como aire de combustión el proveniente de captaciones de aire ambiental de la planta, con la finalidad de reducir el olor interno y externo de la actividad (inversiones designadas con las letras a) y f) en la enumeración de inversiones realizadas en la planta de tratamiento de subproductos y residuos cárnicos); negando dicha condición al resto de inversiones de mejora de la planta de producción (las descritas en los apartados b), c), d) y e)) por no estar destinadas exclusivamente a la protección del medio ambiente.”

Cuarto.

Notificada dicha resolución del TEAR el 10-11-11, con fecha 2-12-11 se interpone contra la misma el presente recurso de alzada sobre la base de las siguientes alegaciones:

- La excesiva duración del procedimiento inspector al no ser imputables al sujeto pasivo los 350 días de dilaciones que señala la documentación inspectora, con la consecuente prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto. Alegación ésta inexistente ante el TEAR.

- La Administración no puede modificar la deducción aplicada en el ejercicio 2000 por estar prescritos al inicio del procedimiento inspector (30-3-05) los ejercicios 1998 (año en que se efectuaron las inversiones) y 1999.

En consecuencia la liquidación inspectora debe anularse por haber excedido las facultades que los arts. 70.3 y 106.4 de la Ley 58/03 otorgan para la comprobación de un ejercicio prescrito. La deducción, generada en 1998, ha ganado firmeza.

- La Inspectora actuaría carece de conocimientos técnicos para poder afirmar que las inversiones realizadas sólo sirven a la modernización de la empresa sin efectos de protección medioambiental. Tanto esta afirmación inspectora como la realizada por el TEAR, al denegar el objeto exclusivo de protección medioambiental a determinadas inversiones, están faltas de motivación, lo que conlleva su nulidad.

La deducción se aplicó correctamente, en primer término por lo dicho en el informe pericial aportado ante el TEAR y en segundo término por cuanto se desprende del Certificado emitido por la Generalitat de Cataluña el 28-3-00 y su posterior aclaración de 14-12-07.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo que son presupuesto de admisión a trámite del presente recurso de alzada.

Son cuestiones a resolver:

- El eventual exceso de duración del procedimiento inspector y sus consecuencias a efectos de prescripción.

- Eventual improcedencia de regularizar la deducción practicada en el ejercicio 2000 cuando ésta era un exceso no aplicado por insuficiencia de cuota en los ejercicios 1998 y 1999, ya prescritos ambos cuando el 30-3-05 se inició la inspección.

- Eventual adecuación o no a Derecho de la resolución del TEAR al decidir sobre la deducción por inversiones medioambientales aplicada.

Segundo.

Iniciado el **procedimiento inspector** el 30-3-05 al notificarse la Comunicación al efecto, concluyó el 27-2-07 con la notificación del Acuerdo de liquidación, lo que supone una **duración** de 699 días. No obstante, el Acuerdo liquidatorio, transcribiendo el acta incoada, imputa al contribuyente 350 días de **dilaciones**, lo que reduce la duración del procedimiento a 349 días.

Esos 350 días de dilaciones son la suma de dos de éstas, la transcurrida entre los días 15-4-05 y 22-9-05 (5 meses largos) así como la que media entre el 23-3-06 y el 29-9-06 (6 meses largos) ambas por falta de aportación de documentación requerida.

Debe reseñarse el hecho de que ninguna alegación relativa a la duración del procedimiento inspector se planteó ante la Inspección y, lo que es más significativo, tampoco ante el TEAR.

En la presente instancia la recurrente, tras reseñar diversas sentencias de la Audiencia Nacional y diversos Tribunales Superiores de Justicia, sostiene argumentos diversos por los que entiende no le es imputable la totalidad de los 350 días de dilaciones que constan en la documentación inspectora. Dichos argumentos se refieren a:

1 – lo que la reclamante llama el principio de proporcionalidad entre la dificultad para reunir la documentación solicitada por la inspección y el plazo concedido para aportarla.

2 - la alegada falta de mención, en todas y cada una de las diligencias extendidas, de la advertencia sobre posibles dilaciones.

3 - no se cita en todas las diligencias extendidas la totalidad de la documentación pendiente de aportar a la Inspección.

Pasamos a tratar de cada uno de los argumentos alegados.

1 - Ante lo cuantioso de la documentación solicitada en la Comunicación de inicio de la actuación inspectora, de 30-3-05, (entre otros, los documentos justificativos de la deducción del caso), y puesto que sólo se dio un plazo de 14 días para aportarlos, no cabe calificar de dilaciones imputables al contribuyente las dos solicitudes de aplazamiento de que dejaron constancia las Diligencias 1 y 2, que en conjunto ascienden a 34 días.

La recurrente basa lo anterior en la que considera vulneración del principio de proporcionalidad, que interpreta en el sentido de que el plazo que se conceda para aportar una determinada documentación debe ajustarse al grado de dificultad que entrañe su obtención.

No es ese el concepto que este TEAC atribuye al denominado principio de proporcionalidad. La obligación de conceder un plazo mínimo para aportar la documentación requerida (de 10 días y siempre respetado en el presente caso) se hace depender de que dicha documentación deba estar o no a disposición de la Inspección, no del volumen o cantidad o dificultad de obtención de dicha documentación.

En efecto, conforme al art. 36.4 del RGIT (R.D. 939/86, en vigor cuando se desarrolló la inspección):

“Cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes u otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquélla ni de los justificantes de los hechos o circunstancias consignados en sus declaraciones, se le concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración”,

y la documentación que ha de hallarse a disposición de la Inspección se encuentra delimitada en el apartado 1 de dicho precepto a tenor del cual

“En las actuaciones de comprobación e investigación, los obligados tributarios deberán poner a disposición de la Inspección, conservados como ordena el artículo 45 del Código de Comercio, su contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentos y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en caso de que la empresa utilice equipos electrónicos de proceso de datos. Deberán también aportar a la Inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones, así como facilitar la práctica de las comprobaciones que sean necesarias para verificar su situación tributa”.

En vista de dicha regulación la Resolución de este TEAC del 15-6-11 (R.G. 729/10_[1]) concluye:

“Esto es, la obligación de conceder un plazo (mínimo de 10 días) se hace depender de que la documentación requerida deba estar o no a disposición de la Inspección y no en función de la cantidad de documentación requerida. La introducción de un principio de “proporcionalidad de plazo” a conceder en función del volumen de lo requerido o dificultad en su obtención sin existencia de graduación legal alguna al respecto introduciría en el tema relativo al cómputo de la duración del procedimiento (cómputo que, como tal, ha de realizarse en términos de exactitud) un elemento de subjetividad que iría en contra de la seguridad jurídica lo cual, entendemos, no puede ser la voluntad del legislador, sin que ello pueda llevar a pedir “imposibles” al contribuyente, esto es, a actitudes abusivas por parte de la Administración las cuales, ni son probadas por el contribuyente ni, a la vista del volumen y aparente dificultad de obtención de la documentación requerida, se aprecia en este caso por el Tribunal .”

Criterio que ha sido reiterado por este TEAC en resoluciones tales como la de 05-02-2015 (RG 1282/12), por citar una de las más recientes.

Pues bien tampoco en el presente caso parece mostrarse abuso alguno por parte de la Inspección al solicitar los documentos probatorios de las inversiones realizadas que dieron lugar a la deducción medioambiental aplicada, sin que por otra parte el sujeto pasivo pruebe especial dificultad alguna en la aportación de dichos justificantes.

2 - De otra parte se alega que, salvo en la primera diligencia (de 15-5-05), en ninguna de las ocho diligencias siguientes se advirtió al interesado de que el incumplimiento o cumplimiento tardío del requerimiento conllevarían una dilación a computar en el periodo de duración de la inspección. Se mantiene así que 146 días, los que median entre las diligencias de 29-4-05 hasta la de 22-9-05, no pueden constituir dilación imputable al sujeto pasivo. Otro tanto se alega respecto del segundo periodo de dilación, el que media entre el 23-3-06 y el 29-9-06.

Sin embargo es criterio reiterado de este Tribunal Central, manifestado entre otras en la Resolución de 15 de junio de 2011 (R.G. 729/2010), la no necesidad de que el actuario indique en cada diligencia las consecuencias de la falta de aportación, al haber sido ya el obligado advertido en la comunicación de inicio, como es el caso.

En el mismo sentido el Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de abril de 2012 dictada en Recurso de Casación 541/2011, afirma en el Fundamento de Derecho SEXTO lo siguiente: *“Por otro lado, alega que la ausencia en las sucesivas diligencias de constancia de hechos de la preceptiva advertencia de las consecuencias del supuesto incumplimiento total o parcial de la obligación de aportar documentación, así como la falta de documentación de las dilaciones, impiden su aplicación como dilaciones imputables al interesado. El motivo ha de ser desestimado. La Sala estima que la obligación de advertencia al interesado se cumplió con la que se le realizó en el acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras, al informarle de sus derechos y obligaciones, de conformidad con lo dispuesto en el art. 27 de la Ley 1/1998, sin que sea necesario reiterarlo en cada una de las diligencias que se levanten en el curso del procedimiento de inspección (en sentido análogo, STS 15 de enero de 2010 -recurso nº 6144/2003)”*

3 – A tenor del art. 31 bis.2 del RGIT: *“..... se considerarán dilaciones imputables al propio obligado tributario, el retraso por parte de éste en la cumplimentación de las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias formuladas o solicitadas por la inspección dentro del ámbito de sus competencias, así como el aplazamiento o retraso de las actuaciones solicitado por el propio contribuyente en los casos en que se considere procedente. Las solicitudes que no figuren íntegramente cumplimentadas no se tendrán por recibidas a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al interesado.”*

De este precepto deduce la recurrente que hasta la completa aportación de lo requerido la Inspección debe realizar la correspondiente advertencia al inspeccionado sobre lo pendiente de aportación en cada comparecencia del mismo; y señala a continuación que en ninguna de las diligencias correspondientes al segundo periodo, iniciado con la diligencia nº 16 de 6-3-06, aparece dicha advertencia sobre las aportaciones pendientes de cumplimentar.

Lo cierto es que el precepto transcrito en absoluto exige una relación completa de toda la documentación requerida y pendiente de aportar con motivo de cada comparecencia o diligencia instruida. Es evidente que tanto el inspeccionado como la Inspección saben qué es lo solicitado y no aportado, lo que deriva de la simple confrontación de las peticiones hechas en la Comunicación de inicio y posteriores diligencias con las relaciones de documentos recibidos que el actuario hace constar en diligencia con motivo de cada comparecencia o envío. No cabe por tanto admitir la presente alegación.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resoluciones tales como 05-03-2015 (RG 7670/12), por citar una de las más recientes.

Debiendo desecharse todos y cada uno de los argumentos de la actora en esta materia, ni siquiera procede entrar en los cálculos de ésta a fin de considerar excesiva la duración del procedimiento inspector pretendiendo haber prescrito la acción liquidadora de la Administración cuando se inició la actuación inspectora, lo que hubiera supuesto la nulidad de lo actuado.

Debe recordarse la total ausencia de cuestionamiento de la duración del procedimiento inspector por la recurrente ante la propia Inspección o ante el TEAR de Cataluña, lo que sin duda explica lo genérico y forzado de buena parte de lo alegado en este tema ante este Tribunal Central.

Rechazada la única cuestión formal planteada procede abordar las cuestiones de fondo.

Tercero.

Niega la recurrente la posibilidad de que la Inspección compruebe **hechos ocurridos en ejercicios prescritos por razón de que repercuten en el ejercicio inspeccionado** (no prescrito); esto es, que se compruebe si HCV tuvo o no derecho a la deducción por inversiones medioambientales del art. 35.4 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) cuando dichas inversiones se realizaron, lo que ocurrió en 1998 (ejercicio ya prescrito al iniciarse el procedimiento inspector, cuestión ésta pacífica).

Rige en esta materia lo dispuesto en el artículo 106.4 de la Ley 58/03 a tenor del cual:

“En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales.”

Los términos “procedencia y cuantía” de la deducción generada en ejercicio prescrito, por ceñirnos al caso, se vienen interpretando por este TEAC en el sentido de que la Inspección tiene pleno derecho a comprobar: 1) si se respetó la normativa reguladora de la deducción cuando se generó el derecho a la misma en ejercicio prescrito, y 2) si la cuantía de la deducción se determinó o no de conformidad con la normativa aplicable. Y no como mera conservación de una determinada documentación, y ello en cuanto que, como se ha dicho, el referido artículo se incluye dentro de la Sección de la Ley dedicada a “la prueba” y no dentro de la Sección dedicada al cumplimiento de las obligaciones formales. Criterio éste que comparte también el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 16-02-2015 (rec. nº. 3180/2013) en la que tras hacer un repaso de previos pronunciamientos del Tribunal Supremo acerca de la referida cuestión concluye afirmando que:

“En definitiva, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) , modificado por la ley 24/2001 (art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico”.

Pero la cuestión del alcance de la comprobación a que habilita el preferido precepto ha de unirse la cuestión relativa a su aplicabilidad temporal, cuestión ésta a la que también da respuesta la referida sentencia su su F.J. Quinto, en el que podemos leer:

“Surge, sin embargo, la cuestión relativa a la eficacia en el tiempo de la reforma legal producida por la Ley General Tributaria que extendió a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensar.

La parte recurrida alega que como la ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, entró en vigor el 1 de julio de 2004, y el art. 23.5 de la ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) no resulta de aplicación al caso litigioso, ante el criterio que mantiene la Sala, en su sentencia de 5 de diciembre de 2013 , que desestimó el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado y confirma una sentencia de la Audiencia Nacional, en cuyo recurso se planteó idéntica cuestión referida a deducciones procedentes de ejercicios prescritos aplicados en el ejercicio 2001 en el sentido de que la novedad que supone el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la ley 58/2003, mantiene que respecto de las liquidaciones de los ejercicios 2003 y 2004 debe rechazarse de plano la infracción de los artículos invocados de la ley 58/2003, al no ser de aplicación.

Ciertamente la referida sentencia rechaza el criterio sostenido por el TEAC de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta aplicable a todas las actuaciones de comprobación realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, aunque se refieran a compensaciones o deducciones realizadas en ejercicios anteriores a la misma, teniendo en cuenta la doctrina expuesta en la sentencia de 22 de noviembre de 2012 (cas. 4073/2011 (RJ 2013, 345)) de que para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estarse al momento del nacimiento del derecho.

Ante esta doctrina, no hay duda de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria no resulta aplicable al ejercicio 2003, dada la fecha de entrada en vigor de dicha ley , 1 de julio de 2004, y ante la inexistencia de normas de derecho transitorio sobre esta cuestión, por lo que estamos ante una situación análoga a la que se daba respecto de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la

ley 40/1998, de 9 de diciembre (RCL 1998, 2866) , que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 43 /1995, y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos (sentencias, entre otras, de 17 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2331) , rec. 4447/2003 , 25 de enero de 2010 (RJ 2010, 3148) , rec. 955/2005 y 8 de julio de 2010 (RJ 2010, 6123) , rec. 4427/2005).

En definitiva, la conclusión que ha de alcanzarse es que las deducciones originadas en ejercicios prescritos, que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetadas en el ejercicio 2003, con la consiguiente imposibilidad de su comprobación por parte de la Administración.

En cambio, la aplicación del art. 106.4 de la Ley General Tributaria al ejercicio 2004 ha de estimarse procedente, toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos.

En efecto, situando la ley el devengo del Impuesto sobre Sociedades en el último día del periodo impositivo, que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, al encontrarnos ante periodos impositivos que coinciden con el año natural, como el devengo del impuesto es el 31 de diciembre, ha de estarse a lo que dispone la Ley General Tributaria de 2003”.

Pues bien, aplicando dicho criterio al caso que nos ocupa, y no siendo objeto de controversia el que los ejercicios 1998 y 1999 se encontraban la prescritos al tiempo de iniciarse, el 30-03-2005, las actuaciones inspectoras que nos ocupan (así se desprende con claridad de lo dicho en la página 17 del Informe de la Inspección), no cabrá sino estimarse las pretensiones actoras al respecto debiendo por tanto anularse tanto la resolución del Tribunal Regional objeto del presente recurso de alzada así como la parte de la liquidación subsistente tras la misma.

Por lo expuesto:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número RG 2305/12 interpuesto por la entidad **S..., S.L.**,

ACUERDA:

ESTIMARLO, anulando tanto la resolución del Tribunal Regional objeto del presente recurso de alzada así como la parte de la liquidación subsistente tras la misma.

[1] Confirmada salvo en lo que a la sanción se refiere por SAN de 11-12-2014 (rec. nº. 317/2011)

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.