

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058536

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 23 de abril de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 204/2012

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Compensación de bases imponibles negativas. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Operaciones prescritas que afectan a periodos no prescritos. Comprobación de bases generadas en ejercicios prescritos.** De acuerdo con el criterio expresado por la AN en otras sentencias [Vid., SAN, de 3 de febrero de 2015, recurso n.º 451/2011 (NFJ057533), admitir que la Administración puede comprobar las bases de ejercicios prescritos alteraría absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción. La obligación de acreditación se limita a exigir que se conserven los soportes que permitan constatar el origen del crédito y su correspondencia con la cuantía compensada, criterio confirmado por la STS, de 4 de julio de 2014, recurso n.º 581/2013 (NFJ0547841). No obstante, el TS en sentencia de 14 de noviembre de 2013, [Vid., STS, de 14 de noviembre de 2013, recurso n.º 4303/2011 (NFJ052840)], ha declarado que el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección de las bases imponibles, no solo de su importe sino también su procedencia, es decir, su corrección. Este criterio ha sido reforzado en la STS, de 5 de febrero de 2015, recurso n.º 4075/2013 (NFJ057615), que declara que el derecho a comprobar no prescribe. *Exigencia de que se haya presentado la autoliquidación.* La alegación de la entidad de que es posible compensar bases imponibles negativas que no hubieran sido autoliquidadas por el sujeto, pues cabe que la Administración supla la falta de autoliquidación mediante el ejercicio de su potestad de comprobación, también se desestima porque la norma exige que se haya presentado declaración y el concepto de base imponible no se corresponde necesariamente con las pérdidas contables.

**Recurso de reposición. Extemporaneidad. Notificaciones.** La notificación se practicó en el domicilio del obligado tributario y fue recibida por empleado que hizo constar su identidad.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 70, 105, 106, 110, 111 y 195.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 23 y 139.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 24, 64 y 109.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 25.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 59.

**PONENTE:***Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000204 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05206/2012

Demandante: SON CREUS, S.L.

Procurador: VICTORIA PEREZ-MULET DIEZ PICAZO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

D<sup>a</sup>. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a veintitres de abril de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 204/2012, se tramita a instancia de la entidad Son Creus, S.L., representada por la Procuradora D<sup>a</sup> María Victoria Pérez-Mulet Díez Picazo, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 30 de marzo de 2012, sobre liquidación y sanción del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 207.823,80 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

- La parte indicada interpuso, en fecha 4 de junio de 2012, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"Que, mediante el presente escrito, tenga por formalizada demanda en autos de recurso contencioso-administrativo número 204 de 2012, interpuesto contra la Resolución desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Central (R.G. 00/4266/2010), de fecha 30 de marzo de 2012; y previos los trámites legalmente preceptivos, en su día dicte sentencia por la que declare nula, anule o revoque y deje sin efecto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central objeto de recurso, así como las resoluciones y actos administrativos de los que trae causa. Con imposición de costas a la parte adversa".

#### **Segundo.**

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

"Que, teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, con sus copias, y previos los trámites legales oportunos, dicte en su día sentencia acordando la desestimación íntegra del presente recurso. Con expresa imposición de costas a la parte actora".

### **Tercero.**

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 24 de abril de 2013, y finalmente, mediante providencia de 31 de marzo de 2015, se señaló para votación y fallo el día 16 de abril de 2015, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

### **Cuarto.**

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Son Creus, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 30 de marzo de 2012, desestimatoria del recurso de alzada formulado en impugnación de la resolución dictada en fecha 30 de julio de 2010 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Baleares en las reclamaciones núms. 07/893/09 y 07/2031/2009, acumuladas, relativas a confirmación en resolución de recurso de reposición de liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, y acuerdo desestimatorio por extemporaneidad de recurso de reposición frente a acuerdo de imposición de sanción de la Administración de la AEAT y cuantía de 207.823,80 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, tal como reseña la resolución recurrida, los siguientes:

PRIMERO. A la entidad interesada se le giró, previa propuesta, liquidación provisional número de referencia 200620065840123V por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2006 en virtud de la cual se disminuía el saldo de bases imposables negativas a compensar en ejercicios futuros en 1.385.492,01 € provenientes de los ejercicios 2000 y 2001 al no constar la presentación de declaración por esos periodos. Junto con la liquidación provisional se notificó apertura de expediente sancionador con fundamento en los hechos determinantes del giro de tal liquidación, concluyendo el expediente con acuerdo de imposición de sanción de fecha 5 de mayo de 2009, clave de liquidación A0760109506086843, por comisión de infracción tributaria tipificada en el artículo 195 de la Ley General Tributaria .

SEGUNDO,-. Contra la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2006 y contra el acuerdo de imposición de sanción se interpusieron en fechas 12 de marzo de 2009 y 16 de junio de 2009 sendos recursos de reposición, siendo desestimado el interpuesto contra la liquidación por acuerdo de fecha 27 de marzo de 2009, y el presentado frente al acuerdo de imposición de sanción en fecha 26 de junio de 2009 por extemporaneidad del mismo.

TERCERO. Frente a los anteriores acuerdos promovió la interesada reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares números 07/893/09 - interpuesta en 14 de mayo de 2009 frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición relativo a la liquidación provisional- y nº 07/2031/09 -interpuesta en 2 de octubre de 2009 frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición relativo a la sanción-.

Puestos de manifiesto los expedientes, la interesada únicamente formuló alegaciones en relación con la reclamación económico-administrativa nº 07/2031/09.

Y en fecha 30 de julio de 2010, notificada en 10 de agosto de 2010, el Tribunal Regional dictó Resolución en primera instancia desestimando las reclamaciones.

CUARTO. Mediante escrito presentado en 9 de septiembre de 2010, la interesada interpone recurso de alzada frente a la anterior resolución realizando, en síntesis, las siguientes alegaciones: 1) Improcedencia de la liquidación provisional dado que la falta de liquidación o autoliquidación de bases imposables negativas no impide de modo automático su compensación en un ejercicio posterior, constituyendo sólo un defecto subsanable por el

propio contribuyente. 2) Temporaneidad del recurso de reposición presentado contra el acuerdo sancionador por falta de acreditación de la fecha de la notificación. 3) Nulidad de pleno derecho del acuerdo sancionador: falta de tipicidad, falta de motivación, ausencia de culpabilidad y lesión del principio de proporcionalidad. Vulneración de los principios constitucionales de tutela judicial efectiva y presunción de inocencia.

QUINTO. El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) en resolución de 30 de marzo de 2012 desestimó el recurso de alzada, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

## **Segundo.**

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) no pueden extenderse a la legalidad o no conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables. Acreditación de la procedencia y cuantía de bases imponibles negativas mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

Tras citar diversa jurisprudencia, resoluciones del TEAC, y la sentencia de esta Sala y Sección de 24 de mayo de 2012, señala que la Administración Tributaria solo podría comprobar la procedencia de la compensación debiendo la interesada acreditar las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos que compensa, mediante la exhibición de la contabilidad y los correspondientes soportes documentales.

Y ya centrados en el caso de autos, se planteaba el problema de si es posible compensar bases negativas que no hubieran sido autoliquidadas por el sujeto ni cuantificadas por la Administración mostrando, precisamente, la contabilidad y los correspondientes soportes documentales. Y respecto de esta cuestión, sostiene que es posible suplir la falta de autoliquidación mediante el ejercicio de las potestades administrativas de comprobación.

Expone que la sociedad había depositado las cuentas anuales de los periodos impositivos cuestionados (2000 y 2001) en el Registro Mercantil de Mallorca, las cuentas anuales se refieren a los años 2001 y 2002, por ser esos los años en los que se cierran los periodos no naturales (31 de octubre de cada año), aunque para evitar confusiones manifiesta que cuando las cuentas anuales se refieren al año 2001 en realidad el periodo comprende desde el 1/11/2000 a 31/11/2001 y de la misma manera cuando las cuentas anuales se refieren al 2002, en realidad estamos hablando del periodo comprendido entre el 1/11/2001 y el 31/11/2002.

Tras hacer referencia a la Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2001 y a la Cuentas Anuales del ejercicio 2002, señala que las bases imponibles negativas de los periodos referidos coinciden con las bases imponibles de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

- La Administración incurre en un error al modificar los saldos de las bases imponibles negativas pendientes de aplicación en periodos futuros. Manifiesta que la liquidación tributaria de la Delegación Especial de Baleares de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria no sólo suprime las bases imponibles negativas de los periodos 2000 y 2001, sino que, además, modifica los saldos de las declaradas en otros ejercicios.

La Agencia Tributaria incurre en un error al imputar a un ejercicio fiscal posterior las bases imponibles negativas de cada periodo. Estos errores se deben a que se tomó en consideración los ejercicios como si fueran naturales y no como partidos, de suerte tal que se difirió al ejercicio siguiente la imputación de las bases imponibles negativas. Por consiguiente, la regularización es incorrecta y debe anularse, al menos, en este punto.

- Temporaneidad del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo sancionador.

Se citan las SSTC. 111/2006, de 5 de abril FJ5 y la 113/2006 de esa misma fecha, FJ6.

Señala que en base a ello procede concluir que la notificación practicada en septiembre de 2009, no ha cumplido con las previsiones legalmente establecidas para la validez de la notificación de que se trata, de lo que resulta la imposibilidad de declarar la extemporaneidad del recurso contencioso administrativo (debemos entender, que el escrito rector quiso decir de reposición).

Asimismo cita diversa jurisprudencia que ha declarado que es defectuosa e inválida la notificación que se hace a persona distinta del destinatario no haciéndose constar en el aviso de recibo la relación que tiene quien se hace cargo de dicha notificación con el destinatario, vinculación que no acontece aquí, pues la persona que recibió la notificación no era empleada de la interesada.

En el caso de autos no se notificó en debida forma la resolución impugnada a la entidad interesada, puesto que no se hizo de forma directa al representante de la sociedad, ni se hizo constar en la notificación a un tercero su relación con el interesado, sin señalar que se hubiera agotado la posibilidad de notificarlo al representante y motivar por qué se hizo a un tercero, de forma que no cabe presumir la eficacia de una notificación defectuosa y, menos aún, que ésta ha llegado a conocimiento del interesado y que tal conocimiento no se haya producido con demora, ni siquiera que haya tenido la oportunidad de utilizar los medios de defensa para cuyo efectivo ejercicio el ordenamiento establece un determinado plazo.

- Exclusión del tipo infractor de la consignación de bases impropiedades en los resúmenes informativos de las declaraciones posteriores.

Indica que el modelo de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades obliga, en efecto, a reflejar una suerte de historial en las bases negativas pendientes de aplicación al principio del periodo indicando el ejercicio de su procedencia, las que se compensan en la autoliquidación y las que, tras esta operación, quedan pendientes de compensación para el futuro.

Es la previa determinación de las pérdidas la que, en su caso, puede ser sancionada en el ejercicio de origen, y el principio non bis in idem impide la reiteración de la sanción a pesar de que el artículo 195 de la LGT de 2003 se refiera de forma ambivalente a la "determinación" o "acreditación" de las bases imponibles negativas.

La consignación de las bases pendientes en el modelo de declaración se limita a facilitar la gestión del impuesto, sin añadir nada nuevo a la autoliquidación efectuada con anterioridad, momento en el que se consuma el desvalor objeto de la norma sancionadora.

Está prohibida la duplicidad de la sanción sobre los mismos hechos cuando una de las dos sanciones es legalmente una respuesta penal plena o completa a todo el desvalor manifestado en la acción punible.

Además ello sería incompatible con el principio de proporcionalidad, dado que, al ser compensables las bases negativas durante un periodo de quince años, la declaración errónea en los quince resúmenes informativos posteriores al año en que se generaron motivaría quince sanciones del 15% de la base negativa, cuando la sanción mínima por dejar de ingresar la cuota del impuesto sería del 50% en la cuota dejada de ingresar (esto es, el 15% de la base afectada).

Y todo ello, cuando además, la imposibilidad de aplicar el art. 195 en estos casos deriva en la falta de encaje de la conducta citada en el tipo infractor.

Se citan sentencias de esta Sala que considera que este tipo de errores en el arrastre de las bases negativas están exentas de culpabilidad, apelando al antiguo artículo 77.4.d) de la LGT .

Asimismo se invocan diversas sentencias de TSJS que declaran que ante la imposibilidad de aplicar el artículo 195 de la LGT , se debe reconducir esta conducta a los artículos 78.1 de la LGT de 1963 o 199 de la vigente por "presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico", sancionada con multa de 150 euros.

### **Tercero.**

El primer motivo del recurso versa sobre que las facultades de comprobación desplegadas en relación a un ejercicio posterior (no prescrito) no pueden extenderse a la legalidad o no conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables.

Sobre este motivo, la resolución del TEAC en sus Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero, señala:

"SEGUNDO.- Las cuestiones planteadas se centran en determinar: 1) La procedencia de la acreditación para su compensación en ejercicios futuros de las bases imponibles negativas de los ejercicios 2000 y 2001, ejercicios prescritos y respecto de los cuales no se presentó declaración. 2) Procedencia de la declaración de extemporaneidad de recurso de reposición interpuesto contra la sanción.

TERCERO. Comenzando por la liquidación provisional, dadas las alegaciones de la interesada relativas a Resoluciones de este TEAC que, según la misma, amparan su postura, debe señalarse lo siguiente.

Es criterio reiterado de este Tribunal que hasta el 1 de enero de 1999, fecha de la entrada en vigor del apartado 5 del artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , introducido por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, no se le imponía al contribuyente la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretendía si dichas bases imponibles habían adquirido firmeza por prescripción.

Así, este TEAC, en resolución de 24-9-08 (R.G. 4354/08) recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el Director General de Tributos, acerca de la deducibilidad de las cuotas soportadas de IVA declaradas en ejercicio prescrito cuando la Inspección tributaria tiene lugar y compensadas en ejercicio inspeccionado, acogió, contra su postura tradicional, el criterio expuesto del Tribunal Supremo.

En la citada resolución, este Tribunal analizó las tres sentencias citadas del Tribunal Supremo: la de 30-1-00 (recurso casación 10849/1998) relativa a deducciones en cuota en el Impuesto sobre Sociedades , la Sentencia de 13-3-99 (recurso casación 2911/1994) relativa a la compensación de pérdidas en el mismo impuesto , y de 17-3-08 (recurso casación 4447/2003 ) sobre bases imponibles negativas declaradas en el IRPF en ejercicio prescrito procedentes de disminuciones patrimoniales. La conclusión a que llega el TS en las dos últimas sentencias citadas es la misma: habiendo prescrito el ejercicio en que se declararon las pérdidas o la base imponible negativa, tales magnitudes devienen firmes, por lo que la Inspección no puede modificarlas en sus actuaciones sobre los ejercicios no prescritos en que se compensan.

En consecuencia, en el Fundamento de Derecho Quinto de la resolución de este Tribunal de 24-9-08 se dice:

"En conclusión, conforme a la doctrina sentada en vía jurisdiccional contencioso-administrativa indicada....., las bases impositivas negativas y las deducciones consignadas en las autoliquidaciones presentadas por el IS (Ley 61/1978) e IRPF (Ley 44/1978) son susceptibles de adquirir firmeza en virtud de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de los ejercicios correspondientes a dichas autoliquidaciones, por lo que no cabe su modificación y tampoco la variación de las bases y deducciones que estén pendientes de compensación o aplicación en los ejercicios siguientes (créditos fiscales), no pudiendo ampararse dicha variación en las facultades de comprobación reguladas en los artículos 109 y siguientes de la Ley 230/1963, General Tributaria." Pero como se ha indicado, las citadas sentencias del Tribunal Supremo deben enmarcarse en el contexto normativo en el que fueron dictadas, la Ley 230/1963, General Tributaria y la anterior Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (la Ley 61/1978), por lo que, a continuación, en el mismo fundamento de derecho quinto de la Resolución de este TEAC de 24-9-08, se salva naturalmente la normativa posterior, de contenido distinto.

Así, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 1999, la Disposición Final Segunda apartado Tercero de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, añadió al artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el apartado 5, que disponía lo siguiente;

"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 impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Dicho precepto junto a la ampliación del plazo de compensación introdujo de forma expresa la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de estas bases, la cual debe realizarse mediante la exhibición de la contabilidad y los correspondientes soportes contables, aplicándose la nueva norma a los ejercicios que sean objeto de comprobación posterior a la entrada en vigor de dicha norma que compensen bases negativas "cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Ello supone que si la compensación pretende hacerse efectiva después de la entrada en vigor de la Ley 40/1998 (el 1 de enero de 1999) se exige dicha acreditación documental y contable de las pérdidas, al extenderse la misma no sólo a las bases impositivas negativas generadas a partir de su vigencia sino también a aquellas otras que se pretenden compensar y que se hubieran devengado en ejercicios fiscales anteriores. Por tanto, la Administración podrá comprobar la procedencia de dicha compensación debiendo la interesada acreditar las bases impositivas negativas de ejercicios prescritos que compensa mediante, como se ha señalado, la exhibición de la contabilidad y los correspondientes soportes contables. No otra cosa cabe desprender de la expresión del texto legal «cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron», sin que se enerve dicha conclusión por lo establecido en la disposición transitoria duodécima de la Ley 40/1998, que tan sólo viene a ampliar el plazo de 10 años a las bases impositivas negativas pendientes de compensación a la entrada en vigor de la misma, superando el anteriormente aplicable que, como hemos dicho, era de siete años, sin que ello afecte a la obligación de probar y acreditar dichas bases impositivas negativas.

La doctrina expuesta es aplicable asimismo a la modificación introducida en los apartados 1 y 5 del art. 23 de la LIS por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero del año 2002, que dispone:

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

5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas 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".

Además de ampliar el plazo de compensación, se introduce expresamente el requisito de que se trate de bases negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación, manteniéndose el requisito de acreditación de las bases negativas, mediante la exhibición de la autoliquidación presentada y de la contabilidad y soportes documentales.

Es decir, con anterioridad a la citada Ley 24/2001 no se exigía el requisito de que se tratara de pérdidas declaradas, admitiéndose la compensación de aquellas no declaradas siempre que se acreditaran debidamente. Y en particular, a partir de la Ley 40/1998, con la obligada exhibición de la contabilidad y oportunos soportes documentales.

De forma que, el requisito de que las bases impositivas negativas que se compensan sean bases declaradas es aplicable no sólo a las bases impositivas negativas generadas a partir de su vigencia, sino también

a aquellas compensaciones de bases imponibles negativas devengadas en ejercicios fiscales anteriores pero que pretendan hacerse efectivas después de la entrada en vigor de la Ley 24/2001 (el 1 de enero de 2002).

Y finalmente, mayor claridad si cabe, otorga la regulación que sobre esta materia realiza la actual LGT, la Ley 58/2003, en vigor desde el 1 de julio de 2004, ya que su artículo 106.4 señala expresamente:

"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". Recogiendo asimismo el artículo 25.5 del TRLIS:

"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".

Pues bien, señalado lo anterior, tratándose en el presente de la acreditación en el ejercicio 2006 de bases imponibles negativas no declaradas de los ejercicios prescritos 2000 y 2001 no cabe sino confirmar la liquidación provisional dictada, y ello a la vista de la claridad de la normativa vigente en el momento en que tiene lugar la compensación".

Es decir, la resolución del TEAC viene a fundamentar su resolución en el hecho de que en el ejercicio 2006 se pretenden acreditar bases no declaradas en los ejercicios prescritos de los periodos 2000 y 2001.

Y como se ha indicado respecto de esta cuestión, la parte plantea en primer lugar la pertinencia de que la Administración compruebe la procedencia y cuantía de bases imponibles negativas obtenidas en ejercicios ya prescritos cuya compensación se pretenda efectuar en un ejercicio no prescrito, señalando que tras la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y tras la entrada en vigor de la LGT/2003, la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de dichas bases imponibles y las posibilidades de la Administración alcanzan únicamente a la existencia del crédito y la correlación entre la suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el periodo correspondiente que debe permanecer inalterable.

Pues bien, tiene razón el TEAC, y la propia recurrente cuando se refieren a las distintas normativas regulando esta cuestión y a la posición que ha tenido la doctrina jurisprudencial sobre esta materia.

Y esa doctrina ha tenido reflejo continuo en las sentencias de esta Sala y Sección, así por ejemplo en la dictada en fecha 3 de febrero de 2005, en el recurso contencioso administrativo 451/2011 en la que para declarar procedentes las deducciones de la cuota no aplicadas, con cita en la sentencia del T.S. de 4 de julio de 2014, recurso de casación 581/2013, se declaraba al respecto lo siguiente:

"SÉPTIMO.- Finalmente, la actora alega la firmeza de las deducciones procedentes de ejercicios prescritos.

La Resolución recurrida considera que la Administración está facultada para comprobar el cumplimiento de los exigencias legales para la aplicación de las deducciones que, habiendo sido acreditadas por Globo Media en ejercicios prescritos (en el periodo comprendido entre los años 1999 y 2003), no obstante han sido aplicadas en los años objeto de comprobación 2004 a 2007, o siguen quedando pendientes de aplicación.

Fundamenta su parecer en el artículo 106.4 de la LGT (actual apartado 5, tras la modificación del precepto por la disposición final 1.uno.15 del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre), a cuyo tenor, " 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 ".

La Resolución recurrida entiende que, tras la entrada en vigor de la Ley General Tributaria (1 de julio de 2004), este precepto habilita a la Administración a comprobar los soportes documentales pertinentes a efectos de constatar la concurrencia o no de los requisitos legalmente establecidos para la determinación de la procedencia y cuantía de las deducciones aplicadas o declaradas como pendientes de aplicar procedentes de ejercicios prescritos.

En la interpretación del mencionado artículo 106.4 de la LGT, esta Sala ha manifestado que el interesado 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 compensada o a deducir en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

En este sentido, aunque referida a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, se ha pronunciado esta Sala, entre otras, en Sentencias de 24 de mayo de 2012, 18 de julio de 2013 y 26 de septiembre de 2013. En el Fundamento de Derecho Cuarto de la primera de estas resoluciones judiciales se declara que

"Según las resoluciones recurridas, la regulación contenida en los artículos 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades y 106.4 de la Ley General Tributaria carecería de sentido si la inspección no pudiera "comprobar las magnitudes" que son determinantes de la liquidación que se comprueba, aunque tales magnitudes procedan de ejercicios prescritos. Por eso, a juicio de la Administración, la obligación de "acreditar" la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas con independencia de su ejercicio de origen solo tiene una finalidad: "posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases por la Inspección cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en el ejercicio inspeccionado".

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

No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada.

Tal interpretación (que rompe, insistimos, con la eficacia del instituto prescriptorio tal y como se ha venido entendiendo de manera indubitada) solo podría tener lugar si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho régimen cuando de la compensación de bases imponibles negativas se trata. Pero es que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, inserto en el Título relativo a "la base imponible", no podía operar dicha modificación, ni la misma se deriva tampoco de la Ley 40/1998 que dio nueva redacción al precepto, ni, en fin, se desprende un designio de tal naturaleza de la Exposición de Motivos de esta última ley (que no dedica ni una sola línea al régimen de la compensación de bases imponibles negativas).

Ni siquiera la previsión contenida en la nueva Ley General Tributaria (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. Por más que el artículo 70.3 de aquella ley se incluya dentro de la Sección relativa a "la prescripción", su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísima trascendencia, pues se limita el precepto a señalar que "la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente", expresión que -a juicio de la Sala- no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza.

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

Recordemos que tal disposición obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles que pretende compensarse. A pesar del empeño de la Administración y su representante procesal por convencer a la Sala de que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, entendemos que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

A tales aspectos (y solo a estos) puede extenderse la facultad inspectora, cuyo ejercicio -por lo demás- no puede reputarse baladí o, en palabras del TEAC, "carente de sentido". Es obvio que si, a tenor de los datos que debe suministrar el contribuyente, la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva

de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado. Pero no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un período que ya no puede ser objeto de comprobación.

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

En resumen, la Sala entiende que la cantidad consignada como base imponible negativa en el ejercicio 99/00 (derivada de la dotación a la provisión por depreciación de cartera efectuada por ...) ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades tras la reforma operada por la Ley 40/1998, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción en los términos pretendidos por las resoluciones impugnadas. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 2000/2001, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1999/2000, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección ».

El criterio expuesto ha sido confirmado por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 (recurso de casación núm. 581/2013 ), en cuyo fundamento de Derecho Quinto señala que " No obstante, en la propia sentencia de 2 de febrero de 2012 citada ya se apuntaba hacia la equiparación de ambas normas en cuanto a las obligaciones de justificación documental exigibles al contribuyente. Esta conclusión ha sido finalmente elevada a doctrina jurisprudencial en pronunciamientos posteriores, en los que esta Sala afirma de manera tajante que las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 no alteran en ningún caso el régimen de la prescripción, limitándose a reafirmar las obligaciones de justificación documental que ya imponía al sujeto pasivo el artículo 23.5 LIS .

Estas conclusiones se ven asimismo sustentadas por la doctrina sentada por esta Sala en sus sentencias de 20 de septiembre de 2012, dictada en el recurso de casación núm. 6330/2010 y reiterada en la de 22 de noviembre de 2012 , dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4073/2011.

Frente a la normativa en vigor previa al 1 de enero de 1999 --que exigía únicamente la constancia fehaciente de las bases imponibles negativas en las correspondientes declaraciones-- con la normativa posterior se exige también su oportuna justificación documental.

De ahí, que este Tribunal concluyese en el Fundamento Jurídico Cuarto de su sentencia de 20 de septiembre de 2012 que <<la Ley no permite la comprobación de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos y, en consecuencia, la alteración de las bases imponibles declaradas. Solo requiere que se justifique la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas a efectos de su compensación con base imponibles positivas>>.

Pues bien, como el propio Tribunal indicó, esta solución ya había sido apuntada en su Sentencia de 2 de febrero de 2012 , en la que también anticipaba la equiparación de las obligaciones que resultaban exigibles ya fuera por aplicación del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 .

En resumen, el criterio que se establece en las sentencias de referencia puede sintetizarse en que, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, el nuevo artículo 23.5 exige al interesado conservar los soportes documentales o contables correspondientes a los ejercicios prescritos para que la Administración, en la comprobación de los ejercicios prescritos, pueda constatar la existencia del crédito (su procedencia, su origen y 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. Es decir, que solo en el caso de que la base imponible cuya compensación se pretende no exista (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o si la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, puede la Inspección regularizar el ejercicio no prescrito comprobado y ello no porque se esté comprobando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un período que ya no puede ser objeto de comprobación.

El estado de la cuestión en la jurisprudencia más reciente viene expuesto en la sentencia de 9 de diciembre de 2012 (casa. 2883/2012 ), donde --después de reconocer que nadie discute que el obligado tributario, tal y como pide el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 , debe acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretende-- puntualiza que la incógnita a despejar consiste en si, con ocasión de esa acreditación, le

está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance.

La respuesta ha sido dada en la sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casa 4319/2011), sentando un criterio que ha sido seguido en la sentencia de 14 de noviembre de 2013 (casa. 4303/2011).

En el primero de dichos dos pronunciamientos hemos razonado [ FJ 4º.D)] que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 : <<(…) consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; finalmente, el alcance de la carga probatoria: "procedencia" y "cuantía" de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

Ello implica, en definitiva, que mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponible a compensar, sino de su "procedencia" es decir, de su corrección.

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponible que se pretenden compensar en el ejercicio "no prescrito" con las consignadas en el "prescrito", si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia>>.

Pues bien, a la luz de esta doctrina y al igual que en las dos sentencias anteriores que acabamos de citar, se ha de concluir que en el caso debatido la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto.

4. Una vez expuesta la normativa y jurisprudencia que resultan aplicables en los supuestos de comprobación de bases imponible negativas generadas en ejercicios prescritos pero cuya aplicación tiene lugar en ejercicios no prescritos, procede ahora determinar sus efectos en el caso que nos ocupa.

Lo cierto es que en el presente caso la discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 --ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria-- que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal periodo, sin perjuicio de que, por razón de su naturaleza, desplegaran los efectos que les son propios, jurídicos y económicos, a lo largo del tiempo.

No obstante, aunque se consideraran aplicables en nuestro caso -por analogía, por extensión o a efectos meramente interpretativos- las exigencias derivadas del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003, la solución deberá ser asimismo la desestimación de la pretensión casacional de la recurrente. Y es que, como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, HPHIB entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles.

Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización -en los términos pactados y con sus efectos propios--, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.

La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos --y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza-- para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios".

Los razonamientos expuestos sobre las bases imponible negativas resultan igualmente de aplicación respecto de las deducciones de la cuota no aplicadas, como ocurre en el supuesto ahora enjuiciado.

En este caso, la Inspección entra en la comprobación material de las deducciones, concluyendo el incumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 38.2 del TRLIS, comprobación que realiza en base a una interpretación del artículo 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que esta Sala no comparte. Por ello, y dado que la Administración no ha opuesto tacha alguna cualitativa o cuantitativa de las deducciones generadas en ejercicios prescritos, es obvio que la conclusión que se alcanza es la estimación de este motivo de impugnación alegado en la demanda, debiendo considerarse que estas deducciones son firmes".

Ahora bien, también es cierto que el Alto Tribunal en STS de 6 de noviembre de 2013, RC 4219/2011, ha declarado que "el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección, no solo del importe de las bases imponible a compensar, sino de su "procedencia", es decir, de su corrección" y en STS de 14 de noviembre de 2013, RC 4303/2011 afirma "que hay que reconocer a la Inspección facultades de comprobación que son las mismas que tenía en su momento respecto a los ejercicios no prescritos".

Aun más, ese criterio se ve reforzado con la última doctrina del Alto Tribunal, recogida en SSTS de 5 de febrero, RC 4075/2013 y 26 de febrero de 2015, RC 4072/2013, que se remite en su FJ7 a aquella, en las que se viene a sustentar que "no se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios prescritos".

Así en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto de la primera de aquellas sentencias, el Alto Tribunal declara:

"TERCERO.- El Abogado del Estado articula cuatro motivos de casación al amparo, todos ellos del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción .

En el primer motivo se alega que la sentencia recurrida infringe los artículos 9.3 y 103 de la Constitución , el artículo 7 del Código Civil y los artículos 3 y 4 de la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado .

En el segundo motivo se dice que la sentencia recurrida infringe el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963 .

En el motivo tercero se alega que la sentencia recurrida infringe el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada a la misma por la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, vigente desde el día 1 de enero ; los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre ; los artículos 51, 66 y 101 de la misma Ley 55/2003.

En el motivo cuarto se dice que la sentencia recurrida infringe los artículos 24 y concordantes de la Ley General Tributaria aprobada por Ley 230/1963, que regula el fraude de ley tributario, con relación a los artículos 4 , 10.3 , 16 y 20 de la LIS 43/1995 y los preceptos de la misma ley que regulan la tributación consolidada de los grupos de sociedades.

De los motivos articulados por el Abogado del Estado, el único tiene trascendencia para el caso que nos ocupa es el tercero y dentro de este motivo no todos los preceptos que se invocan como infringidos tienen aplicabilidad en un supuesto como el que nos ocupa, en el que lo que se dilucida es la deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, no de bases imponibles negativas propiamente dichas, sino de los gastos financieros generados por el endeudamiento soportado por COTY SPAIN que, en escritura pública de 30 de junio de 1999, recibió de su matriz -la holandesa COTY BV-, un préstamo de 19.800 millones, con vencimiento inicial de 30 de junio de 2004 y prorrogable tácitamente hasta el año 2014, fijándose un interés del 7% anual y pagadero anualmente.

De esta forma, de los preceptos invocados los artículos 23.5 de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades, y 106.4 en relación con el 70.3 de la Ley General Tributaria 58/2003 no pueden servir para fundamentar el motivo, ya que regulan las posibilidades de comprobación de la Inspección Tributaria sobre bases imponibles negativas, cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación que tuvieren su origen en ejercicios prescritos y en el caso resuelto por la sentencia de instancia se enjuicia la posibilidad de declarar en fraude de ley, sin límite temporal alguno, una operación de financiación que tuvo lugar en un ejercicio prescrito, pero que despliega efectos en periodos no prescritos.

Ahora bien, sí resulta oportuna la cita en particular del artículo 66 de la Ley 58/2003 (64 de la Ley 1963) que permite comprobar hechos realizados en ejercicios prescritos que pueden proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

CUARTO. 1. En el presente caso la discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.

2. La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963 ), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio ( art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963 ) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 ( art. 109 LGT 1963 ) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 -, (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la

posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar é investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013 ), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio ".

En el mismo sentido, en la STS de 19 de febrero de 2015, RC 3180/2013 , FJ4, en la que se declara "pues la acreditación de la procedencia y la 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 facticamente"

Y estas afirmaciones han de ser contempladas con lo manifestado en el Fundamento de Derecho Séptimo de la STS antes citada de 26 de febrero de 2015 , en la que se afirma "En definitiva, no cabe hablar de ejercicio prescrito en los términos en los que se viene desarrollando el debate, pues con dicha expresión se viene a significar que respecto de dicho ejercicio no cabe realizar una nueva liquidación, nada más; pero la cuestión que se dilucida en este es otra, se está regularizando y se pretende liquidar ejercicios que por no haber transcurrido el plazo de prescripción no han prescrito, y respecto de estos se está procediendo legítimamente a comprobar e investigar datos y elementos trascendentes a efectos fiscales y a calificar operaciones que están produciendo sus efectos en estos. El que se trate de operaciones llevadas a cabo en ejercicios que no pueden liquidarse de nuevo por haber prescrito la obligación tributaria, carece de trascendencia porque en tanto proyecta sus efectos sobre ejercicios no prescritos obligatoriamente deben ser objeto de calificación a efectos de determinar su incidencia en la obligación tributaria objeto de la regularización".

Y aunque estos últimos pronunciamientos van referidos a supuestos de fraude de ley o deducciones y no de compensación de bases imponibles negativas, lo cierto es que nada impide su aplicación a estos, pues en el fondo de lo que se trata en todos los casos es de comprobar e investigar determinados hechos económicos cuyos efectos se proyectan hacia el futuro produciendo consecuencias de índole fiscal en el ejercicio -no prescrito- que se pretende regularizar, luego la referida alegación de la parte demandante debe ser desestimada.

La segunda de las alegaciones de la actora, va referida al pronunciamiento del TEAC, antes indicado, aduciendo que si es posible compensar bases imponibles negativas que no hubieran sido autoliquidadas por el sujeto ni cuantificadas por la Administración mostrando, precisamente, la contabilidad y los correspondientes soportes documentales.

Afirma la parte que es posible suplir la falta de autoliquidación mediante el ejercicio de las potestades administrativas de comprobación remitiéndose a la Memoria de Cuentas Anuales del ejercicio 2001, las Cuentas Anuales del ejercicio 2002 y la declaración del Impuesto del ejercicio 2006, indicando que entre aquellas y esta hay coincidencia en las cifras.

El artículo 25.5, del TRLIS, norma *ratione temporis* aplicable, establece al respecto: "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". En los mismos términos el artículo 23.5, de la Ley 43/1995 , en redacción dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, también aplicable, tal como declara la resolución recurrida.

En sentencia, de 21 de julio de 2011, recurso 289/2008, FJ6, esta Sala se refería a esta cuestión en los siguientes términos:

"SEXTO.- Y más recientemente, en los recursos 169 y 292 de 2008, sentencias de 26 de mayo de 2011 , el anterior criterio ha sido matizado en el siguiente sentido:

<< SEGUNDO: La primera cuestión es la de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar ejercicios prescritos, al encontrarse limitadas las facultades inspectoras, al tratarse del ejercicio 1993, ligándola a lo establecido por la redacción del art. 23.5 (hoy art 25.5 del Texto Refundido) de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades , entendiendo que no lleva a la conclusión pretendida por la Administración, al no impedir la aplicación de la prescripción a la facultad comprobadora de la Administración, que únicamente puede valorar la existencia de prueba sobre la base imponible negativa pero no la determinación de la liquidación en la que se produce.

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 impositivas 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 impositivas 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 impositivas 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."

(...)

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."

La regularización practicada a la recurrente consistió en "Hemos modificado el detalle de la compensación de bases imponible negativas, en función de lo constatado en nuestra base de datos según los Impuestos de Sociedades presentados por ustedes, de los años 2000 y 2001 se ha consignado 0 pues no nos consta la presentación de ninguna declaración por esos ejercicios".

Consta en las actuaciones obrantes en el expediente que de la propuesta de liquidación provisional correspondiente al ejercicio 2006, periodo 01/11/2006 a 31/10/2007 y respecto de "comprobar que los importes declarados en concepto de compensación de bases imponible negativas originados en periodos anteriores, coinciden con los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en la autoliquidación del periodo anterior", se realizó el correspondiente trámite de alegaciones, sin que la recurrente presentara alegación alguna.

En el recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional se limitó a manifestar que lo procedente era que el organismo de Gestión requiriese al contribuyente para que procediera a la subsanación de la documentación, pero no aportó los documentos que si presenta ante esta Sala.

Lo mismo sucedió en el escrito de alegaciones presentado el 26 de enero de 2010, Sanciones, ante el TEAR de Baleares, folios 33 a 57 del expediente, en cuyo folio 35, Hecho 4, se manifiesta "Aun sin estar de acuerdo con dicha propuesta el compareciente decide renunciar a dichas bases negativas. No presenta alegaciones y presenta a cambio la declaración relativa al ejercicio siguiente (ejercicio 2007, de 01/11/2007 a 31/03/2008, ya que ha decidido cambiar la fecha de cierre de su ejercicio social) en la que excluye las bases negativas de 2000 y 2001 como compensables, aceptando pues en todo el contenido de la liquidación provisional propuesta por la Administración...".

No obstante, en dicho escrito había un apartado que llevaba por título "La falta de liquidación o autoliquidación de bases imponible negativas no ha de impedir de modo automático su compensación en un ejercicio posterior y constituye únicamente un defecto subsanable por el propio contribuyente. Por ello no es improcedente declarar su carácter compensable en ejercicios futuros".

Y lo mismo sucedió, con el recurso de alzada presentado ante el TEAC en fecha 9 de septiembre de 2010 (folios 45 a 72 del expediente administrativo).

Expuesto lo anterior, debe desestimarse el motivo en base a las siguientes consideraciones:

1) El concepto de base imponible es de naturaleza fiscal y no tiene que corresponder necesariamente con el de pérdida contable. Es la cifra obtenida aplicando la propia normativa legal, que se va a reflejar en las autoliquidaciones o liquidaciones administrativas, a efectos de aplicar el tipo de gravamen y determinar la deuda tributaria.

2) Como señalábamos en nuestra sentencia de 28 de enero de 2010, recurso 499/2006 , FJ6, acompañada por la parte a su recurso de alzada "la determinación de una base imponible negativa solo puede hacerse por el sujeto pasivo mediante la correspondiente declaración" lo que no sucedió en el caso de autos, pues la recurrente no presentó declaración por los ejercicios 2000 y 2001.

3) La actora podía haber presentado en vía de gestión la documentación que hoy pretende hacer valer ante esta Sala a efectos de acreditar que la sociedad, a pesar de no presentar declaración en aquellos periodos, era titular de las correspondientes bases imponible negativas, lo que no ha realizado.

4) Y aunque de la documentación aportada a la demanda, las Memorias de las Cuentas Anuales de los años 2000 y 2001, documentación depositada en el Registro Mercantil, documentación claramente contable, pueda deducirse que existe correspondencia con los datos contenidos en la declaración del ejercicio 2006, lo cierto es que en aquella documentación se habla de conceptos contables que no tienen que coincidir con el concepto puramente fiscal.

Es más, en los documentos obrantes del ejercicio 01/11/2000 a 31/10/2011, figura al referirse a las bases imponible negativas a compensar en aquel periodo lo siguiente "2001 (estimada)...49.693 (en miles de pesetas)".

Si era estimada, no puede afirmarse con toda seguridad que aquel elemento era indubitado y por lo tanto que existe la correspondencia propugnada en el escrito rector.

No le hubiera sido difícil a la recurrente articular en este procedimiento cualquier prueba a efectos de acreditar la referida correspondencia entre unos y otros datos, pero lo cierto es que no ha solicitado el recurrente el recibimiento a prueba del recurso y esa inactividad no puede ser suplida por esta Sala a la vista de que, como hemos indicado, la parte tenía dudas sobre la cuantificación de sus propios datos.

5) Y más aún, como ha declarado esta Sala en sentencia de 11 de abril de 2002, recurso 974/1999 , FJ6, el derecho a la compensación de pérdidas no constituye un derecho de carácter absoluto que pueda hacerse efectivo al margen de cualquier procedimiento, ya que se trata de "una mera facultad discrecional y potestativa del

sujeto pasivo que, a través de una rigurosa disciplina formal, queda sometida a grandes condicionamientos de eficacia, por no poderse realizar en momento ni de modo distinto del de la declaración periódica del Impuesto".

Con arreglo a lo expuesto debe desestimarse el motivo.

#### **Cuarto.**

En el segundo motivo se aduce error en la liquidación tributaria de la Delegación Especial de Baleares de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria pues no solo suprimen las bases imponibles negativas de los años 2000 y 2001, sino que además modifica los saldos de las declaradas en otros ejercicios fiscales.

Esta cuestión se plantea por primera vez en esta vía y sobre ella no hay alegación expresa en el escrito de contestación a la demanda.

El acontecer descrito obliga a la Sala a desestimar la pretensión del actor, por la siguiente razón.

Y es que, cabe calificar de nueva la cuestión que ahora suscita, circunstancia que debería provocar su rechazo a limine. En efecto, la sociedad demandante promueve ex novo en esta sede una pretensión que en ningún momento ha ejercitado con anterioridad, desconociendo el carácter de este orden jurisdiccional, que, aun pleno, es revisor ( artículo 106, apartado 1, de la Constitución ), en la medida en la que requiere una previa actuación administrativa cuya nulidad o anulación se persigue, con el reconocimiento, en su caso, de una situación jurídica individualizada ( artículo 31 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa). El objeto del recurso contencioso-administrativo radica, pues, en las pretensiones de las partes en relación con el acto impugnado, en cuyo apoyo se encuentran habilitadas para esgrimir cuantos motivos y razones estimen pertinentes, hayan sido o no propuestos ante la Administración ( artículo 56, apartado 1, de la citada Ley ). Pues bien, la pretensión consiste en lo que se pide y la razón de pedir, con el complemento de los hechos que les sirven de fundamento, sin que resulte legítimo, pues constituye una desviación procesal, demandar de los jueces algo distinto de lo que se reclamó a la Administración (por todas, véase la STS, Sala 3a, Sección 2a, de 16 de junio de 2004, recurso núm. 6558/99 , f.j. 3º).

En consecuencia, el motivo debe decaer.

#### **Quinto.**

El siguiente versa sobre la pertinencia del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo sancionador.

Se discute si la notificación practicada en septiembre de 2009 cumple los requisitos legalmente establecidos.

La resolución recurrida en su Fundamento de Derecho Cuarto declara al respecto "CUARTO.- En lo que respecta a la sanción, considera la interesada que de las fechas que figuran manuscritas en la cédula de notificación del recurso de reposición no resulta acreditado, si la misma se efectuó en 15 de mayo de 2009 o en 15 de junio de 2009, y ello dada la fecha que figura manuscrita en el cajetín del cartero.

Consta en el expediente cédula de notificación por correo debidamente firmada en fecha que no admite ninguna duda , el 15 de mayo de 2009, por el destinatario de la entrega, persona identificada con su nombre, apellidos y DNI, efectuada en el domicilio de reclamante, tal y como así dispone el artículo 111.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria. Asimismo, en el cajetín del empleado que realiza y da fe del resultado de la entrega figura el sello de correos con fecha clara de 15 de mayo de 2009. Como señala el Tribunal Regional, "no puede hacerse valer lo contrario por el mero hecho de que una de las fechas consignadas en la cédula, como manuscritas que son, puedan ser de mayor o menor dificultad en su inteligencia, cuando al menos dos de las fechas consignadas en el acuse son claras y concordantes, la impresa mediante sello y la amparada en la firma del propio receptor de la notificación, mereciendo la que figura como efectuada por el cartero encargado de la entrega la calificación de ilegible, sin posibilidad de atribuirle significados diversos de las otras dos anteriormente citadas y que por otra parte resultan coherentes con la fecha indubitada de emisión de la notificación, 7 de mayo de 2009 y la pretendida por la reclamante en el recurso de reposición", debiéndose a estos efectos tener en cuenta la actitud contradictoria de la reclamante, que en vía de reposición manifestó expresamente haber recibido la notificación de la sanción en fecha 18 de mayo, y posteriormente en vía económico-administrativa, pone en duda no ya el día sino también el mes de recepción de la notificación, al pretender ahora que la notificación se hubiera realizado en 16 de junio de 2009".

Pues bien, llama la atención a la Sala, en primer lugar y tal como destaca aquella resolución, que en el recurso de reposición de 16 de junio de 2009 entablado contra la sanción, declarado posteriormente extemporáneo, la recurrente en el "Expone", apartado "Primero", manifestara "Que con fecha 18 de mayo de 2009 ha recibido acuerdo de imposición....de sanción".

En la vía económico administrativa se postula que la notificación pudo ser realizada tanto el 15 de junio de 2009 como el 15 de mayo de ese año. Y ahora, en vía judicial, la parte habla del mes de septiembre de 2009, página 29/42 del escrito rector.

Por otra parte, en la notificación practicada obrante en el expediente consta claramente en el acuse de recibo que dicha notificación se practicó el 15 de mayo de 2009 (esta fecha se consigna dos veces, la impresa mediante sello y la amparada mediante firma del destinatario), fue entregado en el domicilio de la entidad, firmando como receptor de la misma D. Ezequias perfectamente identificado con su D.N.I., y respecto de quien no se ha practicado por la actora prueba alguna a efectos de acreditar que no era empleado suyo.

Asimismo hay que destacar que en aquel domicilio tuvo lugar la comunicación del trámite para alegaciones del expediente sancionador, realizada el 13 de febrero de 2009, era el domicilio designado para notificaciones en vía económico administrativa y en el que se notificaron las correspondientes resoluciones del TEAR de Baleares y TEAC y, asimismo, figura como tal en el poder acompañado por la parte a su escrito de interposición del presente recurso.

Expuestas esas consideraciones, debemos reseñar la doctrina jurisprudencial aplicable a las circunstancias expuestas:

Resumen de los pasos a seguir en la notificación por correo certificado con acuse de recibo. STS de 26 de abril de 2012 (RC 4940/2007 ):

«(...) la normativa reguladora de la notificación, por correo certificado, con acuse de recibo, cuando intentada la entrega dos veces en el domicilio del sujeto pasivo, no se hubiese podido practicar, es en síntesis la siguiente: 1. En el procedimiento de notificación administrativa domiciliaria de actos de liquidación tributaria mediante carta certificada con aviso de recibo (acuse de recibo), la entrega debe intentarse en el domicilio del destinatario dos veces, como así exige el artículo 251.3 del Reglamento del Servicio de Correos , aprobado por Decreto 1653/1964, de 14 mayo, y si no se hubiese podido practicar, por causas ajenas al Servicio de Correos, será preciso dejar constancia en la libreta de entrega del día y la hora de los dos intentos, indicando las causas concretas que han impedido la entrega, así como del día y hora de la entrega del Aviso de Llegada como correspondencia ordinaria. 2. Probados, inexcusablemente, los hechos anteriores mediante la adecuada certificación del Servicio de Correos, la notificación se hará con plena validez, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 59, apartado 4, de la Ley 30/1992, de 26 noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , por medio de anuncio durante 15 días en el Tablón de Edictos del Ayuntamiento de su último domicilio, y en el Boletín Oficial del Estado, o de la Comunidad Autónoma, o de la Provincia, según sea la Administración de la que proceda el acto a notificar, y el ámbito territorial del órgano que lo dictó." (...)» (FJ 2°).

Requisitos básicos que deben constar para considerar valido el acto de comunicación. STS de 26 de mayo de 2011 (RC 308/2008 ).

«(...) habiéndose notificado un domicilio adecuado y siendo recepcionada por una persona que se identifica con nombre, firma y DNI, solo cabe concluir que los posibles defectos que concurren en la notificación son formalidades de carácter secundario, debiendo presumirse que el acto ha llegado a conocimiento tempestivo de la entidad. (...)>(FJ8°).

Requisitos de la notificación practicada en el domicilio de una persona jurídica. STS de 5 de mayo de 2011 (RC 5671/2008 ).

«(...) tratándose de una entidad, la notificación debe practicarse en su domicilio o en el lugar señalado al efecto. Así lo permitía el art. 105.4 de la LGT al señalar que «[l]a notificación se practicará en el domicilio o lugar señalado a tal efecto por el interesado o su representante», y lo sigue manteniendo el art. 110 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , cuando establece que la notificación podrá realizarse bien en el lugar designado -en los procedimientos iniciados a instancia del interesado-, bien en el domicilio -en los procedimientos iniciados de oficio- del «obligado tributario o su representante». Igualmente el art. 59.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , prevé que «fijas notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante».

Por lo tanto, habiéndose practicado la notificación en el domicilio designado al efecto por la entidad destinataria y dirigiéndose a la persona de su representante, lo cual no es objeto de discusión, resta por analizar si ésta se ha llevado a cabo de forma correcta, es decir, si, en atención a los hechos concretos, se cumplen los requisitos para que la notificación en el domicilio de la entidad recibida por una tercera persona se considere realizada de forma procedente.

Pues bien, cuando la notificación se practica en el domicilio del obligado tributario o de su representante, pero en persona distinta, esta Sala viene exigiendo que se haga constar la identidad del receptor, es decir, el nombre y documento nacional de identidad (entre las últimas, Sentencias de 30 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 7914/2003), FD Tercero ; y de 10 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 585/2008 ), FD Cuarto), exigiendo también en algún pronunciamiento aislado la referencia a la relación que le une con el destinatario, pero advirtiendo que, incluso en estos casos, «deben valorarse las circunstancias particulares de cada supuesto para determinar si se cumplió la finalidad última de la notificación» ( Sentencia de 30 de octubre de 2009 , cit.).

En aplicación de la mencionada doctrina y atendiendo a los hechos que constan en el expediente, puede concluirse que la notificación se practicó en el domicilio de la entidad (calle Camino de Jesús, núm. 77, Palma de Mallorca); que allí fue recibido por un persona que firma la recepción, haciendo constar su nombre y apellido y su DNI (Doña Rosario ); y que con posterioridad, como declara probado la Sala de instancia, la Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2005 se notificó también en la misma persona de Da. Rosario , sin que se haya objetado nada al respecto.

En definitiva, del conjunto de datos resulta que ninguna duda existe sobre la eficacia de la notificación practicada, al haber hecho constar tanto el nombre y DNI de quien lo recibe y sin que la ausencia de su relación con el representante o la entidad pueda tener la trascendencia que la parte recurrente pretende otorgarle. (...)» (FJ 8°).

Notificación realizada a un empleado en el domicilio de la entidad, donde además se habían practicado otras notificaciones, sin que se haya acreditado la condición de no trabajador de esa sociedad. STS de 12 de mayo de 2011 (RC 2697/2008 ).

«(...) como consta en el expediente administrativo, en el acuse de recibo sólo figura un nombre Felicidad y una fecha, 10 de agosto de 1998. Pues bien, es cierto que la recepción de la notificación adolece de ciertas deficiencias en la medida en que, aun siendo una sede de la empresa donde se practica la notificación, en el acuse de recibo sólo figura un nombre, Felicidad , pero ni hay firma, ni consta su DNI, ni tampoco figura su relación con la empresa.

Sin embargo, consta en el expediente administrativo el modelo 190 de retenciones del trabajo de La Reserva de Marbella, S.A., correspondiente al ejercicio 1998, en el que figura entre los perceptores de rendimientos doña Felicidad . Hecho que refleja también el Informe complementario realizado por la Administración de Marbella de fecha 23 de junio de 1999 y recoge el TEAR en su Resolución de 28 de noviembre de 2000. Y, de igual forma, la propia entidad recurrente en el escrito de 19 de abril de 2001 por el que interpone recurso de alzada ante el TEAC reconoce que «Da Felicidad » es una «persona que se encuentra en la oficina de venta y no pertenece al personal de administración de la sociedad, sino al de ventas» (pág. 3).

Por otra parte, en el mencionado Informe ampliatorio de fecha 23 de junio de 1999 se dice que la notificación fue entregada en la Av. Ricardo Soriano número 25, de Marbella, «lugar en el que habitualmente se han realizado las entregas de las notificaciones dirigidas a la entidad», y, como señala la Sentencia impugnada en el fundamento de derecho Tercero, «la recurrente no ha intentado prueba procesal alguna encaminada a enervar la veracidad del mencionado informe». Siendo esto así, resulta suficiente con recordar que es doctrina del Tribunal Constitucional y también de esta Sala que no cabe que el interesado alegue que la notificación se produjo en un lugar o con persona improcedente cuando recibió sin problemas y sin reparo alguno otras recogidas en el mismo sitio o por la misma persona [ STC155/1989, de 5 de octubre , FJ 3; ATC 89/2004, de 22 de marzo , FJ 3; ATC 387/2005, de 13 de noviembre , FJ 3; Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Cuarto; de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto; y de 22 de marzo de 1997 (rec. de apelación, núm. 12960/1991), FD Segundo].

Por lo tanto, estando acreditado por estos medios que la receptora de la notificación era empleada de la empresa y que en el mismo lugar se recibieron otras notificaciones, debe considerarse que los incumplimientos formales en la forma de practicarse la notificación tienen carácter secundario y, por ende, permiten establecer la presunción de que la entidad tuvo conocimiento del acto de forma temporal.

Y frente a esta presunción, la entidad recurrente no niega el carácter de empleada de quien recibió la notificación, ni discute que en el domicilio en que se practicó la notificación no se hubiesen recibido otras notificaciones, careciendo de fuerza suficiente para destruirla, la referencia a la personación del representante de la sociedad ante la Administración de Marbella el 19 de marzo de 1999 porque, como acertadamente señala la Sala de instancia, «aunque se niega apodícticamente que la fuente por medio de la cual se conoció el acto combatido fuera, precisamente, tal acto de notificación, esta negativa es apoyada por la alusión a la circunstancia en que se sitúa la posterior noticia, momento por completo indeterminado y en absoluto acreditado, como es el de la pretendida comparecencia ante la Administración en Marbella de la AEAT, de cuya existencia y contenido no hay rastro en el expediente ni se ha intentado siquiera» (FD Quinto)» (FJ 8°).

En el mismo sentido y relacionado con la carga de la prueba de acreditar la relación entre el receptor de la comunicación y el destinatario la STS de 26 de junio de 2012 (RC 2540/2010 , FJ 2°)".

Si todo ello es así, este motivo debe también decaer, sin que sea necesario examinar los dos últimos del escrito rector al referirse estos a la sanción impuesta a la recurrente, partiendo de que el recurso de reposición contra la misma fue declarado extemporáneo, calificación confirmada en posteriores instancias, incluida esta vía judicial, por lo que dicha sanción quedó firme.

En consecuencia el recurso debe ser desestimado.

#### **Sexto.**

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA de 13 de julio de 1998, procede imponer las costas a la recurrente, con arreglo al criterio del vencimiento.

### **FALLO**

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

Que debemos DESESTIMAR y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Son Creus, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 30 de marzo de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos, al ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la parte recurrente.

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

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina 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. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ 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.