

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ077355

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia de 25 de octubre de 2019**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 139/2016***SUMARIO:**

**IS. Compensación de bases imponible negativas.** *Comprobación de ejercicios prescritos.* Bases negativas comprobadas en ejercicios anteriores. La entidad alega que la Administración incoó acta de comprobado y conforme de los ejercicios 1998 a 2001 en cuyas declaraciones figuraban las bases negativas. Sin embargo, en los ejercicios comprobados no fueron objeto de compensación las bases negativas, de tal forma que las bases negativas obtenidas en un determinado ejercicio figuraban en las declaraciones de los años siguientes al objeto de permitir un seguimiento informativo de cara a los ejercicios posteriores. Es ajustada a derecho la actuación de la Administración que no admitió la compensación por incumplir la carga de la prueba de tales bases negativas.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 66.

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

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

**PONENTE:***Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.*

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000139 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00928/2016

Demandante: José Martí Peix S.A. (sucesora mediante fusión por absorción de Pesqueras Marsierra S.A.)  
contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC),

Procurador: ESTEBAN JABARDO MARGARETO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

**S E N T E N C I A N º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veinticinco de octubre de dos mil diecinueve.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 139/2016, promovido por el Procurador D. Esteban Jabardo Margareto, en nombre y representación de la entidad José Martí Peix S.A. (sucesora mediante fusión por absorción de Pesqueras Marsierra S.A.) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 5 de noviembre de 2015, -reclamación 4998/2012- por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, de 30 de noviembre de 2011, que desestimando la reclamación 21/1210/2009, confirmó la liquidación, de 27 de mayo de 2009, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Sevilla, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2004 y 2005.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 5 de noviembre de 2015, -reclamación 4998/2012- por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, de 30 de noviembre de 2011, que desestimando la reclamación 21/1210/2009, confirmó la liquidación, de 27 de mayo de 2009, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Sevilla, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2004 y 2005.

#### **Segundo.**

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado el 15 de febrero de 2016 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

**Tercero.**

Evacuando el traslado conferido, el Procurador Sr. Jabardo Margareto, presentó escrito de demanda el 21 de junio de 2016, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia, declarando que la resolución recurrida debe ser íntegramente anulada y la obligación de la Administración demandada de abonar la suma de 163.907,37 euros, más los intereses devengados desde el 27.05.2009 y condenada a abonar las costas derivadas de este procedimiento.

**Cuarto.**

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 11 de octubre de 2016, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

«(...) dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor».

**Quinto.**

Contestada la demanda y no habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, se presentaron por las partes sus respectivos escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 24 de octubre de 2019, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Objeto del recurso.-**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 5 de noviembre de 2015, -reclamación 4998/2012- por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, de 30 de noviembre de 2011, que desestimando la reclamación 21/1210/2009, confirmó la liquidación, de 27 de mayo de 2009, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Sevilla, referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2004 y 2005.

La pretensión actora es la de anulación de la referida liquidación, y los actos posteriores que la confirmaron, así como la devolución de la suma liquidada.

**Segundo. Hechos relevantes y cuestión controvertida.-**

Los antecedentes de hecho que conviene tener presente para la resolución del litigio son, en esencia, en síntesis y por lo que ahora interesa, los siguientes.

El sujeto pasivo, la entidad Pesqueras Marsierra, S.A. presentó declaración por el IS, ejercicios 2004 y 2005. En el ejercicio 2004 compensó bases impositivas negativas procedentes de los ejercicios 1995, 1997, 1998, 2000, 2001, 2002 y 2003, no admitiendo la Inspección la compensación de la base impositiva negativa procedente del ejercicio 1997, al no haber acreditado el contribuyente la realidad de la misma, por no haber aportado los documentos contables que soportaban y sustentaban la realidad de la misma, quedando pendiente de compensación al finalizar el ejercicio 2004 únicamente 111.832,69 euros, procedentes del ejercicio 2003. En el ejercicio 2005 compensó íntegramente el resultado contable (526.109,34 euros) con bases impositivas negativas procedentes de 2003, superando, pues, en 414.276,65 €, la suma pendiente de compensación procedente del ejercicio 2003 (111.832,69 euros), siendo objeto de regularización la diferencia.

De los anteriores antecedentes de hecho se desprende, con claridad, que la cuestión a resolver es la procedencia o no de la admisión de la base imponible negativa procedente del ejercicio 1997, que compensó la entidad recurrente en su declaración del ejercicio 2004 y que rechazó la liquidación combatida, al no haber acreditado la entidad recurrente la realidad de la misma.

La demanda sostiene su pretensión sobre dos argumentos: en primer lugar, la prescripción del derecho de la Administración a comprobar un ejercicio, 1997, del que proceden las bases imponibles negativas compensadas y rechazadas, ya prescrito; en segundo lugar, al haber dictado la Administración Tributaria acta de comprobado y conforme respecto del IS correspondiente a los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001, al constar en las declaraciones de tales ejercicios dicha base imponible negativa, no puede posteriormente realizar una valoración contraria respecto de la misma, que ya fue admitida.

### **Segundo.** *Sobre la prescripción del derecho de la Administración para comprobar.-*

En este motivo impugnatorio se aduce que la Administración tributaria llevó a cabo la liquidación del ejercicio 2004, rechazando la compensación de las bases imponibles negativas generadas en el IS 1997 pese a constarle "...que estaba prescrito el derecho de la Administración para comprobar el periodo fiscal finalizado el 31.12.1997, y en consecuencia para determinar la base imponible correspondiente a dicho período fiscal" (sic, inciso final del antecedente tercero).

Por lo tanto, se plantea el tan manido tema de la diferencia normativa y conceptual entre la prescripción del derecho a liquidar ( art.66.a LGT) y la prescripción de la facultad o potestad de comprobación, que ha dado lugar a tantos pronunciamientos judiciales, no todos claros, ni rectilíneos, en los que se ha planteado el problema de la imposibilidad que existiría (según las tesis como la que en esta demanda se sostiene) para que la Inspección, que está liquidando un ejercicio en el que su derecho a liquidar se ejercita dentro del plazo de prescripción (cuatro años), tomara en consideración magnitudes tributarias, o actos con trascendencia tributaria producidos en un ejercicio ya prescrito, referidos a diferentes hechos o magnitudes con trascendencia tributaria, tales como compensación de bases imponibles negativas (es el problema que ahora nos ocupa), fondo de comercio (cuyo pronunciamiento más reciente es la STS de 30/9/2019, rec. cas. 6276/2017- ECLI:ES:TS:2019:3037), deducción de gastos, fraude de ley, simulación, etc, y se han interpretado diferentes normas jurídicas, vigentes en diferentes períodos.

Pero por lo que respecta al problema de la compensación en un período no prescrito de bases imponibles negativas producidas en un ejercicio anterior lejano en el tiempo (más de cuatro años), a veces denominado impropriamente (en los diferentes litigios) como prescrito (por alusión al derecho de la Administración a liquidar, que es un concepto bien distinto de la potestad o facultad de comprobar), la respuesta a esta cuestión mantiene una línea argumental bastante recta y comprensible desde la STS de 20 de septiembre de 2012 (rec.cas. 6330/2010), y otras posteriores, todas ellas citadas (con referencia también a otras sentencias de esta Sala de la Audiencia Nacional, cuya cita no consideramos necesaria para no complicar aún más la lectura de las mismas y el entendimiento de la solución dada), reflejada "in extenso" en la STS de 20 de diciembre de 2017, dictada en el recurso de casación para unificación de doctrina 94/2017 (ECLI:ES:TS:2017:4680).

De esta línea argumental de la jurisprudencia se deduce, sin dificultad, que partiendo de lo dispuesto en el artículo 23.5 de la LIS, la potestad de comprobar, y por ende modificar (en la liquidación del período no prescrito) las bases imponibles negativas que, procedentes de un ejercicio prescrito, se pretende compensar, se puede retrotraer a cualquier ejercicio anterior, sin limitación temporal (en la legislación vigente en los periodos sobre los que se practicó la liquidación que ahora enjuiciamos, 2004 y 2005).

En efecto, a propósito de esta cuestión, la disposición final segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras normas tributarias, a la vez que ampliaba el plazo de compensación de siete a diez años, introdujo un cambio trascendental en esta materia, al añadir un nuevo párrafo, el 5, al artículo 23 de la LIS, para establecer el deber de «acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación se pretenda, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron». Esta modificación se completó poco después a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que incorporó a la LIS la exigencia de que las bases negativas hubieran sido objeto de liquidación o autoliquidación, que debía exhibirse también. "5. 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». Esta redacción pasó a integrar el artículo 25.5 del TRLIS aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo.

Pues bien, partiendo de esta normativa (respecto de la anterior normativa la jurisprudencia fue reacia a admitir la posibilidad de retrotraer la facultad de comprobación a ejercicios prescritos) "...el TS estimó que, de la lectura de tal precepto se desprendía que el sujeto pasivo le correspondía acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas exhibiendo la documentación a la que se refería dicho artículo y, a partir de ese momento, era la Administración la que debía demostrar que dichas bases no se ajustaban a la realidad o eran contrarias a lo dispuesto por el ordenamiento tributario, pudiendo así desplegar sus facultades de comprobación que, aun no afectando a la firmeza de la autoliquidación del ejercicio prescrito, si incidirían sobre el ejercicio impositivo en el que la compensación pretendiera llevar a cabo efectivamente .... " .

Y se reafirmó en esta línea argumental partiendo, como argumento de autoridad de las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en el año 2015, afirmando: "...Sobre esta cuestión la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2015 , aborda la debatida cuestión relativa a la facultad de la Administración, y en particular de la Inspección, de comprobar la legalidad de determinadas operaciones realizadas en ejercicios prescritos en la medida en que éstas puedan producir efectos en liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos, en este caso bajo el paraguas del art. 106.5 Ley 58/2003 (LGT), y sostiene en el fundamento jurídico cuarto que «...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, 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».

Es la misma línea que hemos mantenido en nuestra reciente sentencia de 28 de marzo de 2019, rec.144/2017 (ECLI:ES:AN:2019:1122), va de suyo que superando otros pronunciamientos anteriores (aludidos por la demanda) en sentido diferente al que ahora mantenemos.

Y por todas estas razones, hemos de considerar ajustada a derecho la actuación de la Administración tributaria que no admitió la compensación en la declaración del IS 2004 de la base imponible negativa que se había declarado en la declaración del IS 1997, sobre la que el obligado tributario no cumplió la carga de la prueba documental exigida por el citado artículo 23.5 LIS, lo que, a su vez, imposibilitó que la Administración tributaria comprobara la realidad y la regularidad de su existencia, y esto no supone ninguna vulneración del principio de seguridad jurídica, ni del principio de igualdad de partes, porque son reglas derivadas de una norma legal, ni vulneración del artículo 66 LGT, porque, como hemos dicho, la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar es un concepto diferente a la facultad de comprobación.

### **Tercero. Sobre la vinculación del expediente de comprobación de 2003.-**

Como segundo argumento impugnatorio aduce la demanda que en 2003 la sociedad fue objeto de un procedimiento de comprobación general del período comprendido entre 1.1.1998 y 31.12.2001, que lógicamente partió de la situación contable y fiscal cerrada al 31.12.1997, observándose en ese procedimiento que había cumplido con todas sus obligaciones legales, por lo que no hay la más mínima presunción de que los resultados declarados al presentar la autoliquidación por el IS ejercicio 1997 obedeciera a una operación mal contabilizada.

Consta en el expediente administrativo ( y así lo dice el TEAC en el FD tercero) que con fecha 11.9.2003 dictó la Inspección acta de comprobado y conforme respecto de los ejercicios 1998 a 2001, en la que se afirma, entre otras cosas y por lo que ahora interesa, que en estos períodos impositivos no se han advertido errores ni omisiones, considerando correctas las liquidaciones practicadas "...,en consecuencia procede considerar la liquidación practicada por el interesado como correcta, dando por terminada la comprobación de los elementos, actividades y demás circunstancias determinantes de la exacción del tributo salvo, exclusivamente las limitaciones especificadas en el apartado tercero de este acta, derivadas del alcance de la actuación inspectora o de la existencia de hechos o circunstancias cuya completa comprobación no pueda facilitar el interesado".

Partiendo de estas afirmaciones del acta, la demanda viene a sostener una suerte de vinculación a los actos propios de la Administración, al entender que si se afirmó que no existía ninguna incorrección ni en la contabilidad

ni en las declaraciones de los ejercicios comprobados, uno de ellos el de 1998, que partió de la situación contable existente el 31 de diciembre de 1997, no había razón alguna para no dar por buena esa situación y, por tanto, las pérdidas declaradas por el IS 1997, cuya compensación se pretendió en 2004.

No podemos estar de acuerdo con tal apreciación de la parte pues, como afirma el TEAC, las liquidaciones consideradas correctas ni se refirieron al ejercicio 1997, ni la deuda tributaria de las mismas vino determinada por el importe de la base imponible negativa procedente de 1997, al no haber sido dicho importe objeto de compensación en los citados ejercicios, de tal forma que si dicha base imponible negativa figuró en las declaraciones de los años siguientes (objeto de la mencionada comprobación), únicamente fue al objeto de permitir un seguimiento de carácter informativo de cara a los ejercicios posteriores en los que pudiera ser llevada a cabo la efectiva compensación, pero eso no impide la exigencia del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 23.5 (citado), ni supone una especie de vulneración de los actos propios de la Administración Tributaria, porque esta nunca se pronunció en la aludida actuación de comprobación sobre la realidad de la base imponible (negativa) de un ejercicio (1997) que no fue objeto de comprobación.

Procede, por todo ello, la desestimación del recurso, al ajustarse a derecho la resolución recurrida.

#### **Cuarto. Costas procesales.**

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, al estimarse parcialmente la pretensión actora, no procede hacer expresa condena en costas, de tal forma que cada parte ha de satisfacer las propias y las comunes por mitad.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

### **FALLAMOS**

Desestimar el recurso interpuesto por el Procurador Sr. Jabardo Margareto, en la representación acreditada, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 5 de noviembre de 2015, -reclamación 4998/2012-, y los actos de los que trae causa, por ser ajustados a derecho, imponiendo al recurrente las costas del recurso.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, 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.