

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

Referencia: NFJ088403

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID***Sentencia 525/2022, de 23 de noviembre de 2022**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 966/2020***SUMARIO:**

**IS. Compensación de bases imponibles negativas. Necesidad de liquidación o autoliquidación.** Señala la Sala que, como claramente se aprecia en la normativa aplicable, para que pueda producirse la compensación de las bases imponibles negativas requiere que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación. Es decir, no permite una opción entre la liquidación o autoliquidación y la contabilidad y los oportunos soportes contables, de tal manera, que no basta la contabilidad ni los soportes documentales, sino que es necesario, en todo caso, la exhibición de la liquidación o autoliquidación. Por tanto, no cabe otra interpretación que la exigencia por la Ley del impuesto del requisito de las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación. Ahora bien, lo que ocurre en el presente caso es que la liquidación no se practica a la entidad recurrente, sino que la liquidación la practica la Administración a la entidad en de la que recurrente tiene una participación del 2%. Así se puede apreciar que la base imponible negativa correspondiente a la aquí recurrente es fijada en la liquidación practicada a otra entidad, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los periodos de 2008, 2009 y 2010, de fecha 21 de octubre de 2015, en la que fija la distribución de dichas Bases Imponibles a imputar a cada uno de los socios, en función de su porcentaje de participación en cada uno de los ejercicios y, concretamente a la recurrente de este recurso en los importes de -243.560,37(2008) -464.084,02 (2009-1) -451.663,89 (2009-2) y -438.861,77 (2010), siendo comunicada dicha liquidación a la recurrente de este recurso. Por tanto, en el presente caso, es la liquidación practicada a la otra entidad la que fija y determina la base imponible negativa correspondiente a la aquí recurrente en función del porcentaje de participación de ésta en aquella. Por ello, la entidad recurrente no podía conocer la base imponible negativa que le correspondía hasta la liquidación practicada por la Administración, lo que le impedía ejercitar con anterioridad su derecho a la solicitud de rectificación de la autoliquidación. Lo cual determina la procedencia de la aplicación por la recurrente de la base imponible negativa procedente de ejercicios anteriores que fue fijada y reconocida a favor de la demandante en la liquidación girada a otra entidad. En definitiva, y de acuerdo con el principio de regularización íntegra [Vid., STS, de 17 de diciembre de 2020, recurso nº 1954/2019 (NFJ080015)], considera la Sala que la Administración debería haber practicado la regularización a la aquí recurrente como consecuencia de la propia liquidación efectuada a la entidad de la que tenía una participación del 2%, pues es precisamente la Administración la que determina y fija el importe de la base imponible negativa que corresponde aplicar a la entidad recurrente, sin pueda ampararse la Inspección, como parece desprenderse de sus afirmaciones en la liquidación, que corresponde al contribuyente las consecuencias de sus propios actos, pues dado que habría transcurrido el plazo de prescripción para solicitar la rectificación de su autoliquidación, se produce un evidente enriquecimiento injusto de la Administración.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 25.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 12, 14, y 66 y 122.  
Código Civil, art. 3.  
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 107 y 126.

**PONENTE:**

*Don Jose Alberto Gallego Laguna.*

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA  
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ  
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2020/0016106

Procedimiento Ordinario 966/2020

Demandante: PREMIUM QUALITY INVESTMENTS, S.L.

PROCURADOR Dña. MARIA JESUS GUTIERREZ ACEVES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA N° 525/22

RECURSO NÚM.: 966/2020

PROCURADOR Dña. MARIA JESUS GUTIERREZ ACEVES

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a veintitrés de noviembre de dos mil veintidós.

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 966-2020, interpuesto por la entidad PREMIUM QUALITY INVESTMENTS, S.L, representado por la Procuradora Dña. MARIA JESUS GUTIERREZ ACEVES, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de junio de 2020, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número 28-11902-2017 y 28-14075-2017, interpuesta por el concepto de Impuesto de Sociedades, ejercicio 2015, contra el acuerdo de liquidación provisional y de sanción derivada, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.**

Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

**Segundo.**

Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

**Tercero.**

Estimándose necesario el recibimiento a prueba, y practicadas las mismas, no habiéndose celebrado vista pública, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 22/11/2022, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 24 de junio de 2020, en la que acuerda estimar en parte las reclamaciones económico- administrativas números 28-11902-2017 y 28-14075-2017, interpuestas contra los siguientes actos administrativos dictados por la Administración de Villa de Vallecas de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid:

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición, n.º 2017GRC91540027T, contra la liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, n.º de referencia 2015200915401351-1. Cuantía de la reclamación (nº 28-11902- 2017): 10.387,63 euros.

- Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria nº liquidación A2860917506049658, derivado de la liquidación anterior, siendo la cuantía de la reclamación 5.056,37 euros (reclamación n.º 28-14075-2017).

La indicada resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid acuerda que la reclamación número 28-11902-2017 se desestima y la reclamación número 28-14075-2017 se estima totalmente, anulando el acuerdo sancionador.

**Segundo.**

La entidad recurrente solicita en su demanda que se anule la resolución recurrida por ser contraria a Derecho, alegando, en resumen, como fundamento de su pretensión, que respecto de NAVIERA ASPASTER A.I.E. (NIF V85147759), se dictaron acuerdos de liquidación núm. A23 72592320 y A23 72592336, de fecha 21 de octubre de 2015, con siguiente imputación de bases imponibles a PQI.

Invocando los arts. 25.1 y 48 del TRLIS (RDL 4/2004), que fueron los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT tras un procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial de casi dos años a la Agrupación de interés económico Naviera Ispaster A.I.E. referente a los ejercicios 2008 a 2013 la que refleja una corrección de las bases a imputar a las referidas sociedades, validando parcialmente las que en su día imputo la A.I.E. a sus socios, hayan sido o no consignadas en sus declaraciones. Las BINs fueron previamente reconocidas, ello en la Inspección seguida con la Agrupación de Interés Económico, y es un dato que tal circunstancia era conocida por la Administración Tributaria al haber sido ella quien las había cuantificado en los acuerdos de inspección referenciados.

Manifiesta que fue en el primer ejercicio no prescrito tras la resolución del 2015 cuando se pretenden hacer valer las bases generadas y acreditadas por la propia Administración. Aunque debió ser la propia administración la que de oficio reconociese las bases a imputar y liquidadas por ella misma en sede de la AIE. El problema de fondo que aquí se plantea es si el derecho sustantivo generado en sede de la AIE en la que participa PQI, es trasladable a los ejercicios no prescritos por mor de compensar la Bases imputadas y reconocidas por la administración en 2015

con origen en ejercicios prescritos, teniendo en cuenta que en los ejercicios de imputación se cometió el involuntario error de no consignar el ajuste extracontable.

Cita los arts. 70.3, 106.5 LGT. Entiende que se infiere que tratándose de bases imponibles negativas cuyo origen estuviera en ejercicios prescritos, el obligado tributario debía acreditar en el momento de su aplicación su "procedencia y cuantía".

Considera que la Administración erró al negar su aplicación por haberse generado en ejercicios prescritos ello porque la jurisprudencia, por todas la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2236/2017, de 17 de octubre (Rec. 2875/2015), ha establecido que no es óbice para negar su aplicación el hecho de que se generen en un ejercicio prescrito, de ahí que la normativa ( art. 106.5 LGT), para estos casos concretos, establezca la necesidad de acreditar su origen y cuantía lo cual, a todas luces, se encontraba debidamente acreditado pues las BINS habían sido liquidadas por la propia Administración en el seno de un procedimiento de investigación y comprobación seguido contra la AIE. A mayor abundamiento, los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), entre otros el TSJ de Cataluña (Sentencia de 16 de diciembre de 2020; Rec. 1541/2019) sostienen reiteradamente que la aplicación de BINs es un derecho sustantivo y no una opción tributaria sometida a plazo para su ejercicio.

En el escrito de conclusiones añade que la argumentación de la Administración, en el mismo sentido el Abogado del Estado, carece de la más mínima justificación. No puede admitirse que la AEAT dilapide un derecho sustantivo fundamentándose en que las bases imponibles que PQI pretende aplicar fueron calculadas en sede de otro obligado tributario (AIE en la que PQI participaba al 2%), argumento utilizado que no puede caracterizarse la actuación más que de arbitraria y contraria al derecho o cualquier interpretación del mismo. El art. 25 del TRLIS no dice que las bases imponibles negativas se hayan tenido que calcular, por la Administración tributaria, en sede del obligado tributario que pretende su aplicación. Es más, si así fuera, qué sentido tendría condicional la aplicación de éstas a la justificación documental por parte del obligado tributario como ordena el precepto de la Ley. De acoger la tesis sostenida por la abogacía del Estado estaríamos tanto como apoyando un enriquecimiento injusto de la Administración. Entendiendo esta parte que la AEAT tendría que haber regularizado la situación de oficio.

### Tercero.

El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, citando los artículos 25 y 48 del TRLIS, que en la liquidación provisional del ejercicio 2015 aquí recurrida, la Administración eliminó las bases imponibles negativas de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 consignadas en su declaración, y como consecuencia de ello se eliminó la aplicación de base imponible negativa en dicho ejercicio por importe de 42.773,80 euros. La entidad no había generado dichas bases imponibles negativas declaradas, ya que no fueron realizados en las declaraciones de dichos ejercicios los ajustes extracontables necesarios para generar base imponible negativa alguna. La entidad presentó declaraciones complementarias improcedentes de los ejercicios 2008 a 2010 para subsanar dicho error. También presentó solicitud de rectificación de autoliquidación de los ejercicios 2009 a 2011, desestimadas por tratarse de ejercicios prescritos. Por tanto, no es cierto que dichas bases imponibles negativas hayan sido reconocidas por la Administración. La parte actora solicita el reconocimiento de las bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios anteriores. Sin embargo, como resulta de las resoluciones recurridas, la solicitud de la actora es improcedente. El artículo 25 TRLIS establece que para que puedan ser compensadas las bases imponibles negativas con las rentas positivas de ejercicios posteriores, es preciso que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación. Dado que dichas bases imponibles negativas no fueron objeto de autoliquidación por la entidad, no es posible tomarlas en consideración, en contra de lo solicitado por la actora. La solicitud de la actora no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 25 TRLIS.

### Cuarto.

En el análisis de la cuestión controvertida en el presente litigio se debe partir de que, en la liquidación provisional, de fecha 17 de abril de 2017, en su apartado de "HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCIÓN", se expresa lo siguiente.

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se ha declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores aplicada en esta liquidación establecida en el artículo 26 de la LIS, por lo que se ha modificado la base imponible declarada.

- Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.

- El tipo de gravamen aplicado es incorrecto, según se establece en el artículo 29 y en la DT 34ª i), j) y k) de la LIS, por lo que se modifica la cuota íntegra previa.

- Se ha declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicación en períodos futuros establecida en el artículo 26 de la LIS, por lo que se han modificado los saldos de las mismas.

- El artículo 25 del Texto Refundido de la LIS señala que: 'Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos'.

Del tenor del apartado 1 art. 25 LIS se desprende que para que las bases imponibles negativas puedan ser compensadas con las rentas positivas de ejercicios posteriores, con el límite temporal legalmente establecido, es requisito que tales bases negativas no solo sean reales y justificadas, sino que hayan sido liquidadas o autoliquidadas. Se trata de un requisito sustantivo, que se traduce en el posterior apartado 5 del mismo artículo en la exigencia formal al sujeto pasivo de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, no solo mediante la contabilidad y los oportunos soportes documentales, sino además con la exhibición de la liquidación o autoliquidación correspondiente.

- En el presente caso, la entidad presentó autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 de las que resultan las siguientes bases imponibles: 2009: 68.529,32 euros, base imponible puesta de manifiesto en liquidación notificada a la entidad con fecha 26/04/2011.

2010: 15.146,06 euros, base imponible puesta de manifiesto en liquidación notificada a la entidad con fecha 16/02/2012. 2011: 5.672,89 euros.

- Por otro lado, la entidad con fecha 29/7/2016 presenta declaración complementaria relativa al ejercicio 2011 declarando una base imponible inferior a la previamente autoliquidada, en concreto por importe de -574.583,61 euros. Se informa a la entidad que dicha declaración es improcedente, en atención a la siguiente normativa:

- El artículo 122 de la Ley General Tributaria, aprobada por Ley 58/2003, de 17 de diciembre, establece:

'2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley .' - El artículo 120 de la Ley General Tributaria establece:

'3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.' El caso planteado es el contemplado en el artículo 120, por lo que procedería instar rectificación de autoliquidación y no presentación de complementaria como pretende la entidad.

- El artículo 126 'Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones' del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección de los tributos y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos tributarios, establece en su apartado 2. ' La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente'.

- - El artículo 66 de la Ley General Tributaria establece: 'Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.  
b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.  
c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.' - El artículo 67 de la Ley General Tributaria establece señala que '1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

El plazo para presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2011 finalizó el 25/07/2012, por lo que se produce la prescripción con fecha 25/07/2016.

- En cuanto a la declaraciones complementarias de los ejercicios 2012 y 2013, presentadas por la entidad con fecha 29/07/2016 (números de justificante 201220091540136K y 201320091540144D), con unas bases imponibles inferiores a las previamente autoliquidadas y un resultado a devolver mayor, resultan improcedentes pues no entran en los supuestos previstos en el artículo 122 de la Ley General Tributaria , por lo que esta Administración le informa que conforme a lo establecido en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , si la entidad considera que la autoliquidaciones presentadas han perjudicado de algún modo sus intereses, podrá instar la rectificación de dichas autoliquidaciones.

También se pone en conocimiento de la entidad que una vez practicada liquidación por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2014, la declaración complementaria presentada por la entidad con posterioridad en fecha 29/07/2016 por el mismo impuesto y ejercicio resulta improcedente.

- Asimismo, con fecha 1/8/2016 la entidad presenta escritos de rectificación de autoliquidación de las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2008, 2009 y 2010, pretendiendo que se le reconozcan bases imponibles inferiores a las declaradas en tiempo y forma. En relación con estas últimas con fecha 2/12/2016 se notifican a la entidad Acuerdos de resolución desestimatorios, en atención a la normativa previamente señalada.

- En concreto, la entidad refleja en su declaración el tipo de gravamen del 0% , debiendo aplicar, en atención al contenido de la declaración presentada y al Importe Neto de Cifra de Negocios del ejercicio anterior, el tipo de gravamen del 25% , previsto para las empresas de reducida dimensión.

- En su contestación al trámite de alegaciones, con fecha 27/12/2016 y nº de asiento registral RGE 69004259 2016, la entidad aporta acuerdo de liquidación A23 72592336 practicada a entidad Naviera Ispaster A.I.E., con CIF V85147759, por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

En dicho acuerdo se establece la participación de la entidad en la IAE en el 2% y se corrigen las bases imponibles de Naviera Ispaster A.I.E.

En cuanto al ejercicio 2015 comprobado, la base imponible imputada a la entidad por Naviera Ispaster A.I.E, en el importe de 125,53 euros, ya es consignada en su declaración en 'Disminuciones. Agrupaciones de interés económico (Capítulo II, Título VII LIS)', casilla 376, por lo que no procede realizar otro ajuste, siendo sus alegaciones desestimadas."

Por su parte, en la resolución del recurso de reposición, de fecha 26 de mayo de 2017, se argumenta:

"TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso.

En la liquidación provisional del ejercicio 2015 aquí recurrida, la Administración eliminó las bases imponibles negativas de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 consignadas en su declaración, y como consecuencia de ello se eliminó la aplicación de base imponible negativa en dicho ejercicio por importe de 42.773,80 euros.

La entidad no había generado dichas bases imponibles negativas declaradas, ya que no fueron realizados en las declaraciones de dichos ejercicios los ajustes extracontables necesarios para generar base imponible negativa alguna.

La entidad presentó declaraciones complementarias improcedentes de los ejercicios 2008 a 2010 para subsanar dicho error. También presentó solicitud de rectificación de autoliquidación de los ejercicios 2009 a 2011, desestimadas por tratarse de ejercicios prescritos. Por tanto, no han sido reconocidas tales bases imponibles negativas por la Administración.

El artículo 25 del Texto Refundido de la LIS señala que: "Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos." Del tenor del apartado 1 art. 25 LIS se desprende que para que las bases imponibles negativas puedan ser compensadas con las rentas positivas de ejercicios posteriores, con el límite temporal legalmente establecido, es requisito que tales bases negativas no solo sean reales y justificadas, sino que hayan sido liquidadas o autoliquidadas. Se trata de un requisito sustantivo, que se traduce en el posterior apartado 5 del mismo artículo en la exigencia formal al sujeto pasivo de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, no solo mediante la contabilidad y los oportunos soportes documentales, sino además con la exhibición de la liquidación o autoliquidación correspondiente.

Dichas bases no fueron autoliquidadas por la entidad, y en cuanto a su pretensión de considerarse las mismas "liquidadas" por la Administración en los acuerdos relativos a la entidad Naviera Ispaster I.A.E., no resulta admisible ya que la regularización se refiere a dicha entidad y no a Premium Quality Investment S.L., a la que únicamente se realiza comunicación de los acuerdos por aplicación del artículo 107.4 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Por tanto, se desestima el presente recurso."

## Quinto.

Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, es preciso tener en cuenta que el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al ejercicio objeto de este recurso, en su art. 25 que regula la "Compensación de bases imponibles negativas", establecía lo siguiente:

"1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

2. La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

3. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

4. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.

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."

Pues bien, como claramente se aprecia de la redacción del precepto transcrito, para que pueda producirse la compensación de las bases imponibles negativas requiere que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación, como se evidencia en el apartado 1 de dicho precepto.

También se llega a la misma conclusión de la redacción del apartado 5, ya que requiere, de forma acumulada, que se aporte la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales. Es decir, no permite una opción entre la liquidación o autoliquidación y la contabilidad y los oportunos soportes contables, de tal manera, que no basta la contabilidad ni los soportes documentales, sino que es necesario, en todo caso, la exhibición de la liquidación o autoliquidación.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su art. 12, apartados 1 y 2 establece:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil .

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

El art. 3 del Código Civil determina:

"1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

2. La equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los Tribunales sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la ley expresamente lo permita."

Por otro lado, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en su art. 14 que regula la "Prohibición de la analogía", fija que " No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

Por tanto, de acuerdo con los preceptos citados no cabe otra interpretación que la exigencia por la Ley del impuesto del requisito de las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación.

Lo que ocurre en el presente caso es que la liquidación no se practica a la entidad recurrente, sino que la liquidación la practica la Administración a la entidad en de la que recurrente tiene una participación del 2%.

Así se puede apreciar que la base imponible negativa correspondiente a la aquí recurrente es fijada en la liquidación practicada a la entidad NAVIERA ISPASTER A.I.E., correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los periodos de 2008, 2009 y 2010, de fecha 21 de octubre de 2015, en la que fija la distribución de dichas Bases Imponibles a imputar a cada uno de los socios, en función de su porcentaje de participación en cada uno de los ejercicios y, concretamente a la recurrente de este recurso Premium Quality Investments, S.L., en los importes de -243.560,37 (2008) -464.084,02 (2009-1) -451.663,89 (2009-2) y -438.861,77 (2010), siendo comunicada dicha liquidación a la recurrente de este recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 107 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, según acuerdo de 06 de noviembre de 2015, como consta en el expediente administrativo.

A este respecto hay que precisar el art. 25 citado del Real Decreto Legislativo 4/2004, no establece expresamente una limitación a que la liquidación haya sido practicada a la propia entidad.

Por tanto, en el presente caso, es la liquidación practicada a la entidad NAVIERA ISPASTER A.I.E., la que fija y determina la base imponible negativa correspondiente a Premium Quality Investments, S.L. en función del porcentaje de participación de ésta en aquella.

Por ello, Premium Quality Investments, S.L. no podía conocer la base imponible negativa que le correspondía hasta la liquidación practicada por la Administración, lo que le impedía ejercitar con anterioridad su derecho a la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

Lo cual determina la procedencia de la aplicación por la recurrente de la base imponible negativa procedente de ejercicios anteriores que fue fijada y reconocida a favor de la demandante en la liquidación girada a la entidad NAVIERA ISPASTER A.I.E.

Por otra parte, invocando la recurrente la doctrina de la regularización íntegra, es preciso tener en cuenta que sobre dicha cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 17 de diciembre de 2020, en la que se expresa:

"CUARTO.- El principio de regularización íntegra.

Esta Sala bien y manifestando en creciente sentencia que cuando la Administración inicia y procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección y procede a la regularización del contribuyente, ésta ha de ser íntegra, afectando no solo al tributo gestionado, sino a todos aquellos que estén relacionados directamente con los mismos presupuestos fácticos, y por ello debe llamar al procedimiento a quienes puedan ser afectados por la resolución del mismo.

En este sentido por ejemplo la sentencia: 1182/2020, de 2 del 17 de septiembre de 2020, donde se sostiene (Fdto. jurídico primero) que:

"No es ocioso indicar, llegados a este punto, que la jurisprudencia de la Sección segunda de esta Sala ha abordado recientemente el principio de buena administración, ínsito en el artículo 103.1 de la Constitución, habiéndose indicado al respecto [por ejemplo en la Sentencia de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016, ES: TS: 2017.1503), fundamento jurídico tercero] que: "le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente". Y, del mismo modo, en la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016, ES:TS:2017:4499), fundamento jurídico cuarto, indicamos que "[a] la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva".

La Sala comparte estos argumentos y evidentemente estos principios, y por otra parte la propia normativa relativa a quienes presentan un interés legítimo que ha de ser afectado por la resolución que se adopte en el procedimiento, exige que se le llame al mismo para no causarle indefensión, tanto sean los particulares interesados, en este caso las entidades mercantiles vinculadas, como las Administraciones competentes en su caso para resolver o gestionar el impuesto en su caso".

Pues bien, es evidente que los procedimientos de aplicación de los tributos prevén que la resolución que les pone término, pueda ser favorable a los sometidos al mismo. En consecuencia la regularización de una autoliquidación ha de ser íntegra, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. Ello sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración por la declaración extemporánea, o por la falta de esa declaración."

Pues bien, de acuerdo con la referida doctrina del Tribunal Supremo de regularización íntegra, que esta Sala ha seguido reiteradamente, la Administración debería haber practicado la regularización a la Premium Quality Investments, S.L. como consecuencia de la propia liquidación efectuada a la entidad de la que tenía una participación del 2%, pues es precisamente la Administración la que determina y fija el importe de la base imponible negativa que corresponde aplicar a Premium Quality Investments, S.L., sin pueda ampararse la Inspección, como parece desprenderse de sus afirmaciones en la liquidación, que corresponde al contribuyente las consecuencias de sus propios actos, pues dado que habría transcurrido el plazo de prescripción para solicitar la rectificación de su autoliquidación, se produce un evidente enriquecimiento injusto de la Administración.

Por ello, debe considerarse que la liquidación no es conforme a derecho.

En consecuencia, procede la estimación del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como la liquidación de la que trae causa.

**Sexto.**

En base a lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en la redacción dada por la Ley 37/2011, procede la imposición de costas a la Administración demandada al ser rechazadas todas sus pretensiones, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.4 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita el alcance cuantitativo de la condena en costas, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, atendida la facultad de moderación que el artículo 139.4 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones suscitadas, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, importe al que se deberá sumar el I.V.A. si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

**FALLAMOS**

Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad PREMIUM QUALITY INVESTMENTS SL, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 24 de junio de 2020, sobre liquidación y acuerdo sancionador en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como la liquidación de la que trae causa, habiéndose anulado ya el acuerdo sancionador por la resolución del TEAR. Con imposición de costas a la Administración demandada, que no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 2.000 euros, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a las partes a lo largo del procedimiento, al que se deberá sumar el I.V.A., si resultara procedente, conforme a lo dispuesto en el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, 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, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0966-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0966-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.