

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092866

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 130/2024, de 9 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 530/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases imponibles negativas. A juicio de la Sala, mediante la prueba documental aportada y pericial practicada, ha de considerarse acreditado el invocado error de transcripción padecido en la confección de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2014; es evidente, igualmente, que con ocasión de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2016, es decir, dentro del plazo legal de cuatro años, la hoy recurrente mostró su voluntad inequívoca y expresa de rectificar la errónea declaración del ejercicio 2014; pero es igualmente cierto que dicha rectificación no se efectuó a través del procedimiento reglamentariamente establecido. Se produce, pues, una colisión entre el principio constitucional de capacidad económica, como principio de ordenación del sistema tributario, al que señaladamente sirve el derecho de compensar bases imponibles negativas, y el de legalidad procedimental, que impone al obligado tributario la obligación de presentar sus autoliquidaciones y rectificaciones de conformidad con los procedimientos establecidos, colisión que en este caso la Sala resuelve a favor del principio material en demérito del principio formal/procedimental. En este sentido, es preciso insistir en que al no haber puesto la interesada en conocimiento de la Administración la propia existencia de la BIN en la declaración del año 2014 tampoco la previno de que podría proceder en el futuro a ejercer el derecho a su compensación. De otro lado, es claro que el procedimiento de rectificación de la autoliquidación de 2014 omitido por la recurrente obligaba a ésta a acompañar la documentación en que se basara la solicitud de rectificación y ello a fin de que la Administración tributaria pudiera comprobar las circunstancias determinantes de su procedencia, examinando la documentación presentada, contrastándola con los datos y antecedentes que obrase en su poder, o mediante requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, o a terceros; al no haber acudido al procedimiento específico de rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2014 la hoy recurrente impidió *ab initio* a la Administración tributaria quedar advertida de una posible compensación futura y efectuar la oportuna comprobación. Ahora bien, en el presente caso la obligada tributaria efectuó la rectificación material de la declaración del año 2014 con ocasión de la declaración del ejercicio 2016, es decir, en un momento en que pudo –y debió- haber iniciado el procedimiento de rectificación; es decir, el mecanismo de rectificación utilizado fue de todo punto inadecuado, al actuar no sobre el ejercicio de generación de la BIN (2014) sino directamente en el de compensación (2016), alterando la existencia de esas bases, pero la voluntad de rectificar en época temporánea las bases generadas se nos ofrece como expresa e inequívoca. Con estos antecedentes, lo decisivo a juicio de la Sala es que cuando en abril de 2021 se iniciaron los procedimientos de comprobación limitada de los ejercicios 2016 a 2018 la Administración tributaria se encontraba en plena disposición temporal de ejercer las facultades de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas en dichos ejercicios, habiendo aportado en ese momento la interesada la documentación que entendía amparaba su pretensión, y ello al no estar afectada la Dependencia Gestora por el plazo prescriptivo de diez años aún no transcurridos desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo (2014) en que, según la interesada, se generó el derecho a su compensación. La singularidad del mayor plazo de prescripción en estos casos -es decir, respecto de hechos ordinariamente prescritos que proyectan sus efectos sobre ejercicios no prescritos- trae causa de la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BINs en cuanto se configura como un verdadero derecho del contribuyente -que no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley- y sirve al principio constitucional de capacidad económica, como principio de ordenación del sistema tributario. La conclusión es que la Administración tributaria no debió abdicar de comprobar la procedencia o no de las bases imponibles negativas que se estaban compensando en los ejercicios 2016 a 2018 por el sólo hecho de que no coincidían - hecho genuino que justifica cualquier procedimiento de aplicación de los tributos- con las BINs previamente declaradas. Por lo demás, la lectura del acuerdo de liquidación pone de manifiesto que la Administración tributaria no efectuó comprobación alguna en el curso del procedimiento sobre la procedencia o no de la BIN ahora declarada; las expresiones contenidas en el ulterior acuerdo resolutorio de la reposición sobre que el planteamiento del recurrente no tiene ninguna lógica económica ni fiscal, que la documentación aportada es un simple recibo del depósito de cuentas en el Registro Mercantil, pero no la contabilidad en sí misma, y que en un procedimiento de comprobación debería entrarse a valorar si las ventas declaradas se corresponden con las compras (o se han omitido ventas) y en todo caso cuál era el volumen de existencias

finales, cuya magnitud se descuenta para calcular el gasto por aprovisionamiento, no ponen sino de manifiesto que la Dependencia Gestora no había efectuado comprobación alguna -lo que pudo hacer o incluso pasar el tanto de culpa a la Inspección de los tributos-, sino que se limitó a rechazar de plano la pretendida compensación. Por todo ello, procede estimar el recurso.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 119 y 120.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 26.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 y 127.

PONENTE:

Don Francisco Javier Pardo Muñoz.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

SENTENCIA: 00130/2024

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600 SENTENCIA ART 67 Y SS LRJCA

N.I.G: 47186 33 3 2022 0000581

PROCEDIMIENTO ORDINARIO N.º 530/2022

(Acumulados PO 531/22 y 534/22)

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De BAZAR Y CONFECCION PONFERRADA, S.L.

ABOGADA D.ª MARIA DE LAS MERCEDES MARQUES PALACIO

PROCURADORA D.ª ANA ISABEL ESCUDERO ESTEBAN

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO
Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a nueve de febrero de dos mil veinticuatro.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

En los recursos contencioso-administrativos acumulados núms. 530, 531 y 534/2022 interpuestos por la entidad mercantil BAZAR & CONFECCIÓN PONFERRADA, S.L., representada por la procuradora Sra. Escudero Esteban y defendida por la letrada Sra. Marqués Palacio, contra tres Resoluciones de 22 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamaciones núms. 24/912, 913 y 914/2021); es parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2016, 2017 y 2018 (liquidaciones provisionales).

Ha sido ponente el Magistrado don Francisco Javier Pardo Muñoz, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Mediante sendos escritos de 31 de marzo de 2022 la entidad mercantil BAZAR & CONFECCIÓN PONFERRADA, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra tres Resoluciones de 22 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatorias de las reclamaciones núms. 24/912, 913 y 914/2021 en su día presentadas frente a resoluciones de la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Castilla y León, desestimatorias de los recursos de reposición formulados contra sendas liquidaciones provisionales por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, por importes a ingresar, intereses de demora incluidos, de 41.922,37 euros, 2.851,05 euros y 1.241,33 euros.

Segundo.

Interpuestos y admitidos los presentes recursos y recibidos los expedientes administrativos, la parte actora dedujo la correspondiente demanda -a la que por auto de 30 de septiembre de 2022 se acumularon las presentadas en los procedimientos ordinarios 531 y 534/2002- en la que solicitaba se dicte sentencia anulando las resoluciones impugnadas y las liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016, 2017 y 2018.

Tercero.

Deducida la demanda se confirió traslado a la Administración para que contestara en el término de veinte días; mediante escrito de 28 de diciembre de 2022 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras y solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

La cuantía del recurso se fijó en 40.842,10 €. El proceso se recibió a prueba, practicándose la que fue admitida con el resultado que obra en autos. Las partes presentaron sus respectivos escritos de conclusiones y las actuaciones quedaron el 14 de julio de 2023 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el 8 de febrero de 2024.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA).

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Resoluciones impugnadas y pretensiones de las partes.*

Son objeto de los presentes recursos acumulados tres Resoluciones de 22 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatorias de las reclamaciones núms. 24/912,

913 y 914/2021 en su día presentadas por la entidad mercantil BAZAR & CONFECIÓN PONFERRADA, S.L., frente a sendas resoluciones de la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Castilla y León, desestimatorias de los recursos de reposición formulados contra las liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, por importes a ingresar, intereses de demora incluidos, de 41.922,37 euros, 2.851,05 euros y 1.241,33 euros.

Las resoluciones impugnadas desestimaron las reclamaciones por entender, en esencia y con cita del artículo 25 del TRLIS, sobre compensación de bases imponible negativas, que la Dependencia Regional de Gestión redujo en los ejercicios comprobados las bases imponible negativas pendientes de compensación de ejercicios anteriores en función de las bases declaradas por la propia sociedad en dichos ejercicios; que se plantea en concreto cuál debe ser la base procedente del ejercicio 2014, en la que según la sociedad "Revisada la cuenta de resultados del ejercicio 2014, se detecta error notable del que resulta que se omite informáticamente el traslado de la partida total relativa a aprovisionamientos, siendo en realidad de 349.988,54 euros, y no de 185.816,54 euros, como se indica en el impuesto"; que sobre la posibilidad de reconocer el derecho de una sociedad a incorporar bases imponible negativas procedentes de ejercicios prescritos se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia 1081/2021, de 22 de julio de 2021 ; que el artículo 25 del TRLIS establece que las bases imponible negativas que "hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación" podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos posteriores, por lo que en el presente caso no existe base imponible pendiente de compensación correspondiente al ejercicio 2014, por no haber sido la misma liquidada o autoliquidada, tal y como ha considerado la Dependencia de Gestión en la liquidación provisional, sin que, como ha señalado el Tribunal Supremo en la sentencia citada, pueda admitirse la rectificación de la base imponible declarada por haber prescrito el ejercicio cuya rectificación se pretende; y que, por todo ello, se considera que la base imponible negativa a compensar en el ejercicio 2016 proveniente de períodos anteriores es la que resulta de la liquidación provisional practicada por la Administración que, por tanto, debe ser confirmada.

La entidad mercantil BAZAR & CONFECIÓN PONFERRADA, S.L., alega que el origen de las liquidaciones de los ejercicios 2016 a 2018 se produce con motivo de la falta de consideración de la cuenta real de aprovisionamientos y por tanto de la variación de la cuenta de resultados, que influye en las bases imponible negativas a tener en cuenta en el ejercicio 2014 y que no declaró en su debido momento por error; que la cuenta de aprovisionamientos del balance de resultados de ese ejercicio 2014 ascendía a 349.988,54 euros pero, sin embargo, por "error", se "trasladó" al impuesto (casilla 260) tan solo 185.816,54 euros, y como dicho resultado era negativo no lo detectaron hasta la presente comprobación, siendo ese error el que ha dado lugar a desvirtuar los resultados de los ejercicios posteriores al 2014; y que en contra de lo afirmado en la resolución impugnada, la STS de 5 de febrero de 2015 reconoce la posibilidad comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos (diez años) en la medida en que produzcan efectos en ejercicios no prescritos, por lo que la Administración tributaria debió analizar la documentación aportada, citando asimismo las SSTS de 14 de noviembre de 2013 y 8 de mayo de 2015 .

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando, con cita de la STS de 22 de julio de 2021 , que la Administración, por permitírsele expresamente el art. 26.5 del TRLIS, puede revisar las bases imponible negativas declaradas por un período de 10 años; que, sin embargo, esta facultad de revisión permitida más allá de los cuatro años de prescripción del derecho de la Administración a liquidar no se extiende al derecho a rectificar el obligado tributario la base imponible negativa autoliquidada cuando ésta no hubiera sido negativa, lo que así señala el TS sin género de dudas en la sentencia citada por el TEAR.

Segundo. *Sobre el derecho de la recurrente a hacer valer en periodos no prescritos (2016 a 2018) al tiempo de la comprobación (abril de 2021) bases imponible negativas -no declaradas por error, ni rectificadas- procedentes de un periodo prescrito (2014): procedencia. Estimación del motivo.*

No se discute que con fecha 6 de abril de 2021 se notificó a la hoy recurrente sendas propuestas de liquidación con trámite de alegaciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, que dieron inicio a los correlativos procedimientos de gestión tributaria de comprobación limitada. La resolución de 18 de junio de 2021 desestimatoria del recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional de 2016 -siendo similares la de los otros dos ejercicios, sin perjuicio de su respectiva cuantía- contiene la siguiente motivación:

"...2º. Como se advierte en el cuadro anterior, respecto del ejercicio 2016 la recurrente presentó autoliquidación del impuesto con una base imponible positiva previa de 268.561,37 euros que compensa íntegramente con la base imponible negativa (BIN) con origen en 2015 por importe de 288.044,48 euros, y tras la compensación declara pendiente una BIN de 2015 por 19.483,11 euros. Como también se advierte, la autoliquidación de 2015 declara una base imponible positiva de 17.529,30 euros y no los 288.044,48 euros que en la autoliquidación de 2016 declara pendientes de compensar con origen en 2015.

Existiendo pues una evidente discrepancia entre las autoliquidaciones presentadas en 2015 y 2016, la oficina gestora inicia un procedimiento de comprobación limitada de los ejercicios 2016, 2017 y 2018, que termina con liquidaciones provisionales en los tres casos.

Respecto de 2016, objeto del presente recurso, la liquidación provisional practica un ajuste extracontable de 2.310 euros (por multas de tráfico) y compensa bases imponibles negativas pendientes de compensación por 123.872,48 euros con el siguiente desglose: 7.030,18 euros con origen en 2010, 53.451,68 euros con origen en 2012 y 63.390,39 euros de 2013. La liquidación se motiva de la siguiente manera: " De los datos y antecedentes obrantes en esta Dependencia Regional de Gestión Tributaria y de la propia declaración presentada por esa entidad en el ejercicio 2015, la base imponible negativa pendiente de compensar era de 123.872,48 euros, lo que se regulariza en la propuesta de liquidación adjunta.

- De las comprobaciones efectuadas, se constata que las bases imponibles negativas que esa entidad no ha desglosado correctamente y que se especifican en la liquidación provisional adjunta, han sido las siguientes según las declaraciones presentadas en tiempo y forma: en el ejercicio 2010 de -78916,52 euros. En 2011 de + 22658,65 euros que se compensaron quedando pendiente de 2010 un saldo de 56257,87 euros. En 2012 base negativa de -53451,68 euros. En 2013 base negativa de -63390,39 euros. En 2014 base positiva de +31698,39 que se compenso con el saldo pendiente de 2010 quedando en ese momento un saldo pendiente de aquel ejercicio de -24559,48 euros. En 2015 base positiva de +17529,30 euros que se compenso con el saldo negativo pendiente en ese momento de 2010 y quedando por tanto un saldo de 2010 de 7030,18 euros, mas las bases negativas pendientes de 2012 y 2013 que en su conjunto sumaban 123872,48 euros pendientes de compensar al inicio del ejercicio 2016 y que coincide con lo expresado por esa entidad en la propia declaración del ejercicio 2015.

No puede alegar ahora esa entidad que hubo un error en la declaración del ejercicio 2014, pues en ese caso debió haber impugnado la autoliquidación presentada de conformidad con lo establecido en el art. 120.3 de la Ley General Tributaria y todo ello dentro del plazo establecido en el art. 66 de la citada Ley . Asi pues se desestiman sus alegaciones y se confirma la liquidación provisional".

3º. Disconforme parcialmente con la liquidación (respecto del ajuste de 2.310 euros por multas no presenta alegación alguna) el interesado recurre en reposición y reitera las alegaciones del trámite de audiencia, esto es, que la BIN compensada en 2016, por 268.561 euros, es correcta y procede tanto de las autoliquidaciones de 2010, 2012 y 2013 como del ejercicio 2014 en el que la autoliquidación presentada es errónea ya que las compras de productos fueron muy superiores a las declaradas. Por otro lado dice que no ha compensado las BIN de 2012 y 2013 como reconoce la Administración, y que si a ello se une las pérdidas que realmente obtuvo en 2014, la compensación practicada es procedente. Entiende a este respecto que la oficina gestora tiene la obligación de comprobar que efectivamente en 2014 tuvo pérdidas al haber cometido un error en la declaración de las compras, y que no existe prescripción del ejercicio 2014 en la medida en que su resultado afecta a ejercicios posteriores. Aporta a tal efecto la cuenta de compras y el recibo del depósito de las cuentas en el Registro Mercantil.

4º. Son dos las cuestiones que a nuestro juicio plantea el expediente, y que se resuelven en el mismo orden:

a) Si las BIN tenidas en cuenta por la liquidación provisional son correctas.

Pues bien en primer lugar debe señalarse que no consta que la Administración haya comprobado ningún ejercicio hasta 2016, por lo que debemos partir de los importes autoliquidados, que se presumen ciertos de acuerdo con el art. 108 de la ley 58/2003 General Tributaria, LGT . En segundo lugar debe indicarse que la autoliquidación de 2016, en cuanto al desglose de BIN pendientes, es completamente arbitraria y perjudica a la Hacienda Pública, pues como se ha dicho consigna una BIN negativa de 2015 de 288.044,48 euros cuando en ese ejercicio se declaró un resultado contable y base imponible previa positiva de 17.529,30 euros.

De acuerdo con las autoliquidaciones presentadas de los ejercicios 2010, a 2015, a 1 de enero de 2016 existían BIN pendientes de compensar por un importe total 123.872,48 euros con el siguiente detalle: 7.030,18 euros con origen en 2010, 53.451,68 euros con origen en 2012 y 63.390,39 euros de 2013, que, contrariamente a lo que alega, se compensan en la regularización practicada en la liquidación provisional, que debe por tanto ser ratificada.

En efecto, en 2010 declara una base imponible negativa de 78.916,52 euros, habiendo compensado 22.658,65 en 2011, 31.698,39 en 2014 y 17.529,30 en 2015, por lo que a 1 de enero de 2016 quedaba 7.030,18 euros pendiente de compensar de ese año, que sumados a los 53.451,68 euros de 2012 y 63.390,39 euros de 2013 resultan los 123.872,48 euros pendientes de compensar a esa fecha, y no los 268.561,37 euros que compensa con la base imponible positiva de 2016, lo que lleva a determinar una base imponible errónea, y una cuota impositiva dejada de ingresar.

b) Si la oficina gestora tiene la obligación de comprobar la documentación aportada en el transcurso del procedimiento consistente en las facturas de compras de los artículos que comercializa así como en los listados de las compras, ambos de 2014, para determinar, si como alega, la autoliquidación de ese año fue errónea.

Procede desestimar íntegramente esta alegación por las razones que se exponen a continuación:

1ª). La autoliquidación de 2014, presentada el 20 de julio de 2015, recoge un resultado contable positivo coincidente con la base imponible previa, y tras compensar BIN de ejercicios anteriores, en concreto de 2010, la base imponible declarada es de CERO euros. Por tanto la autoliquidación de 2014, al no declarar pérdidas que

puedan compensarse, no tiene efectos en las declaraciones posteriores, de modo que el plazo de prescripción y su posibilidad de comprobación administrativa no se refiere al plazo especial para autoliquidaciones con resultado de BIN a compensar en el futuro, sino el plazo general de 4 años establecido en el art. 66, según el cual 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.

2ª). En segundo lugar lo que pretende el recurrente carece de sentido. Si como alega la autoliquidación de 2014 le perjudicaba, ha tenido 4 años desde su presentación para impugnarla de acuerdo con el art. 120 de la LGT, no pudiéndose pretender que sea a raíz de las actuaciones de comprobación iniciadas en 2021 respecto de la autoliquidación de 2016 cuando se alegue el supuesto error en la declaración del 2014.

3ª). Como se ha dicho en 2021 la facultad de la Administración para comprobar la autoliquidación de 2014 ha prescrito. En todo caso no puede el recurrente obligar a la Administración a comprobar la autoliquidación de 2014 en su beneficio, para cambiar el resultado de la autoliquidación, que pasaría según él de una base imponible de cero euros a una base imponible negativa de 164.032 euros cuando quien tiene que impugnar el error es el propio interesado de acuerdo con el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el art. 120 LGT.

4ª). Pero es que además el planteamiento del recurrente no tiene ninguna lógica económica ni fiscal, pues lo que está demandando es que todas las compras se lleven a gastos cuando es evidente que a 31 de diciembre las tiendas no se quedan vacías, y el gasto deducible son las compras consumidas pero no las existencias finales. Los documentos aportados no acreditan tampoco lo que pretende, pues la documentación aportada es un simple recibo del depósito de cuentas en el Registro Mercantil, pero no la contabilidad en sí misma. Además en un procedimiento de comprobación debería entrarse a valorar si las ventas declaradas se corresponden con las compras (o se han omitido ventas) y en todo caso cuál era el volumen de existencias finales, cuya magnitud se descuenta para calcular el gasto por aprovisionamiento.

En conclusión, el interesado declaró en 2014 una base imponible previa positiva. Dicho ejercicio está prescrito y por tanto la Administración no puede comprobarlo ni el interesado puede impugnarlo. A mayor abundamiento, el procedimiento de comprobación limitada no puede utilizarse para rectificar una autoliquidación en beneficio del contribuyente, pues para ello existe un procedimiento distinto, el previsto en el art. 120 LGT antes citado.

5ª. De todo lo expuesto procede confirmar la liquidación provisional de la que resulta una base imponible sujeta a gravamen de 146.998,89 euros, y la inexistencia de bases imponibles negativas pendientes de compensación para ejercicios siguientes".

Hasta aquí la motivación de la Administración tributaria determinante del rechazo a la compensación de bases imponibles negativas en las singulares circunstancias concurrentes.

En lo que ahora interesa el artículo 26, sobre compensación de bases imponibles negativas, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), señala que

" 1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación...

5. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil".

Por otro lado, el artículo 119, sobre declaración tributaria, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), señala que

" 1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos".

El artículo 120 LGT , sobre autoliquidaciones, dispone que

" 1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

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. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo...

4. Cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad".

Y el artículo 126, sobre iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el 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, establece que

" 1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la 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 obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

4. Además de lo dispuesto en el artículo 88.2, en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar:

a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.

b) En caso de que se solicite una devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, pudiendo optar entre los previstos en el artículo 132. Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y esta no se pudiera realizar mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario".

Añadiendo el artículo 127 del Reglamento que

" 1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:

a) La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.

b) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.b) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en el caso de retenciones o ingresos a cuenta.

c) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, cuando se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.

d) La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución y su cuantía.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En este procedimiento se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios.

4. Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique".

Así las cosas, desde la STS de 30 de noviembre de 2021, recurso 4464/2020 -reiterada, por todas, por la STS de 30 de marzo de 2023, recurso 4754/2021 -, es doctrina pacífica considerar que la decisión de compensar o no las bases imponibles negativas (BIN) no es una opción tributaria ex art.119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, y aunque la presentación de la autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho. Entre las consideraciones contenidas en dichas sentencias destaca la de que « Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible.

De esta manera, se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario.

En definitiva, la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él.

Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea.

Además, el contribuyente que cumple con su obligación de declarar las BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también

previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho. De esta forma, la compensación de las BIN se configura como un derecho, preexistente a la propia autoliquidación.

Finalmente, la presentación extemporánea de una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administración- es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02)).

Es claro que dicha doctrina, aunque ilustrativa sobre la naturaleza del derecho de compensación, no resuelve el caso que nos ocupa pues la aquí recurrente sí ejercitó temporáneamente mediante las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2016 a 2018 el derecho que estimó conservaba a compensar las BINs procedentes del ejercicio 2014 en el que, sin embargo, no las declaró por omisión del importe correspondiente a la partida de aprovisionamientos consignada en la cuenta de resultados de ese ejercicio, habiendo sido debidamente presentadas y en plazo las Cuentas Anuales en el Registro Mercantil.

Es cierto, como significa la resolución impugnada del TEAR, que el artículo 26 LIS proyecta el derecho a compensar las rentas positivas del ejercicio con bases imponibles negativas " que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación", lo que, como hemos dicho, aquí no acaece por cuanto la recurrente no declaró previamente las BINs controvertidas; de hecho, en el ejercicio 2014 la base imponible era positiva y fue compensada con la BIN procedente de 2010, con resultado cero.

Si bien la Administración tributaria reconoce y admite la posibilidad que tuvo la interesada de rectificar dentro del plazo legal de cuatro años la declaración presentada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, corrigiendo el error que invoca mediante el oportuno procedimiento de rectificación de autoliquidaciones ex artículos 126 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el 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, sin embargo, la cuestión se centra en si cabe o no efectuar una suerte de rectificación implícita - per saltum, si se nos permite la expresión- de la base imponible positiva declarada -y compensada con BINs anteriores- en dicho ejercicio 2014 mediante el mecanismo de aumentar en la declaración del ejercicio 2016 las bases negativas pendientes de compensar por importe a esa fecha de 123.872,48 euros según las previas declaraciones, hasta los 268.561,37 euros que la obligada tributaria declara ex novo una vez detectado el invocado error de transcripción.

A juicio de la Sala, mediante la prueba documental aportada y pericial practicada, ha de considerarse acreditado el invocado error de transcripción padecido en la confección de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2014; es evidente, igualmente, que con ocasión de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2016, es decir, dentro del plazo legal de cuatro años, la hoy recurrente mostró su voluntad inequívoca y expresa de rectificar la errónea declaración del ejercicio 2014; pero es igualmente cierto que dicha rectificación no se efectuó a través del procedimiento reglamentariamente establecido. Se produce, pues, una colisión entre el principio constitucional de capacidad económica (art 31 CE) como principio de ordenación del sistema tributario, al que señaladamente sirve el derecho de compensar bases imponibles negativas, y el de legalidad procedimental que impone al obligado tributario la obligación de presentar sus autoliquidaciones y rectificaciones de conformidad con los procedimientos establecidos, colisión que en este caso la Sala resuelva a favor del principio material en demérito del principio formal/procedimental.

En efecto, la Sala comparte las consideraciones contenidas en la SAN de 26 de mayo de 2011, recurso 292/2008 -citada por la recurrente- determinantes de la estimación del presente recurso, cuando 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».

En este sentido, es preciso insistir en que al no haber puesto la interesada en conocimiento de la Administración la propia existencia de la BIN en la declaración del año 2014 tampoco la previno de que podría

proceder en el futuro a ejercer el derecho a su compensación. De otro lado, es claro que el procedimiento de rectificación de la autoliquidación de 2014 omitido por la recurrente obligaba a ésta a acompañar la documentación en que se basara la solicitud de rectificación y ello a fin de que la Administración tributaria pudiera comprobar las circunstancias determinantes de su procedencia, examinando la documentación presentada, contrastándola con los datos y antecedentes que obrase en su poder, o mediante requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, o a terceros; al no haber acudido al procedimiento específico de rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2014 la hoy recurrente impidió ab initio a la Administración tributaria quedar advertida de una posible compensación futura y efectuar la oportuna comprobación.

Ahora bien, en el presente caso y como hemos dicho, la obligada tributaria efectuó la rectificación material de la declaración del año 2014 con ocasión de la declaración del ejercicio 2016, es decir, en un momento en que pudo -y debió- haber iniciado el procedimiento de rectificación; es decir, el mecanismo de rectificación utilizado fue de todo punto inadecuado, al actuar no sobre el ejercicio de generación de la BIN (2014) sino directamente en el de compensación (2016), alterando la existencia de esas bases, pero la voluntad de rectificar en época temporánea las bases generadas se nos ofrece como expresa e inequívoca.

Con estos antecedentes, lo decisivo a juicio de la Sala es que cuando en abril de 2021 se iniciaron los procedimientos de comprobación limitada de los ejercicios 2016 a 2018 la Administración tributaria se encontraba en plena disposición temporal ex artículo 26.5 LIS de ejercer las facultades de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas en dichos ejercicios, habiendo aportado en ese momento la interesada la documentación que entendía amparaba su pretensión, y ello al no estar afectada la Dependencia Gestora por el plazo prescriptivo de diez años aun no transcurridos desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo (2014) en que, según la interesada, se generó el derecho a su compensación.

La singularidad del mayor plazo de prescripción en estos casos -es decir, respecto de hechos ordinariamente prescritos que proyectan sus efectos sobre ejercicios no prescritos- trae causa a nuestro entender de la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BINs en cuanto se configura como un verdadero derecho del contribuyente -que no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley- y sirve al principio constitucional de capacidad económica (art 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario.

La conclusión es que la Administración tributaria no debió abdicar de comprobar la procedencia o no de las bases imponibles negativas que se estaban compensando en los ejercicios 2016 a 2018 por el sólo hecho de que no coincidían - hecho genuino que justifica cualquier procedimiento de aplicación de los tributos- con las BINs previamente declaradas. A esta consideración entendemos no se opone el pronunciamiento de la STS de 22 de julio de 2021, recurso 1081/2021 , citada por el TEAR y la Abogacía del Estado, en cuya virtud « La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto.

Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación».

Como vemos, la STS limita el derecho del contribuyente a utilizar este ingenioso mecanismo de compensación si lo que trata es hacer valer bases imponibles negativas generadas « en ejercicios prescritos», ya que en aquella época la ley no reconocía a la Administración tributaria la facultad para comprobar ejercicios afectados por la prescripción, lo que no ocurre en la actualidad tal y como hemos expuesto.

Por lo demás, la lectura del acuerdo de liquidación -reproducido en la resolución desestimatoria de la reposición- pone de manifiesto que la Administración tributaria no efectuó comprobación alguna en el curso del procedimiento sobre la procedencia o no de la BIN ahora declarada; las expresiones contenidas en el ulterior acuerdo resolutorio de la reposición sobre que el planteamiento del recurrente no tiene ninguna lógica económica ni fiscal, que la documentación aportada es un simple recibo del depósito de cuentas en el Registro Mercantil, pero no la contabilidad en sí misma, y que en un procedimiento de comprobación debería entrarse a valorar si las ventas declaradas se corresponden con las compras (o se han omitido ventas) y en todo caso cuál era el volumen de existencias finales, cuya magnitud se descuenta para calcular el gasto por aprovisionamiento, no ponen sino de manifiesto que la Dependencia Gestora no había efectuado comprobación alguna -lo que pudo hacer o incluso pasar el tanto de culpa a la Inspección de los tributos-, sino que se limitó a rechazar de plano la pretendida compensación.

Tercero. *Costas procesales.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA , en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, no procede la imposición de costas a ninguna de las partes habida cuenta la naturaleza señaladamente controvertida de la cuestión litigiosa.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR los recursos contencioso-administrativos interpuestos por la entidad mercantil BAZAR & CONFECCIÓN PONFERRADA, S.L., contra tres Resoluciones de 22 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamaciones núms. 24/912, 913 y 914/2021), que se anulan, al igual que los acuerdos de liquidación de los que traen causa, por su disconformidad en lo aquí discutido con el ordenamiento jurídico, sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA .

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

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.