



Roj: SAN 225/2014
Id Cendoj: 28079230022014100039
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 156/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JESUS CUDERO BLAS
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

Madrid, a veintitres de enero de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo núm. **156/2011** que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador don Francisco de Sales José Abajo Abril en nombre y representación de la entidad **PIENSOS LA FOCA, S.A.** frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 209.222,26 euros. Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado **D. JESUS CUDERO BLAS**, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, con fecha 13 de mayo de 2011, el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la misma para que formalizara la demanda.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 6 de septiembre de 2011, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 24 de octubre de 2011 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

CUARTO.- Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 16 de enero de 2014 como fecha para la votación y fallo de este recurso, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó el mismo con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad PIENSOS LA FOCA, S.A. la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2011 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la citada sociedad frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 30 de julio de 2009, parcialmente estimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las resoluciones de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de fecha 13 de septiembre de 2005, por las que, respectivamente, se aprobó la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1999 y 2000.

Según consta en autos, El 1 de noviembre de 1999 PIENSOS LA FOCA, S.A., entidad demandante, compra las acciones representativas del 100% del capital social de CONSERVAS SANTA ISABEL, S.A. y el 27 de diciembre de 1999 esta última otorga escritura de disolución y cesión global de activos y pasivos a favor de su accionista único (PIENSOS LA FOCA, S.A.) en ejecución de los acuerdos de la Junta General de 19

de noviembre de 1999. La operación se acoge, además, al régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la ley del impuesto.

En la autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000 PIENSOS LA FOCA, S.A. incluye bases imponible negativas pendientes de compensación procedentes de la entidad absorbida y generadas en los ejercicios 1993 a 1999.

Tras un requerimiento de información de fecha 7 de junio de 2002, el 11 de septiembre de 2002 la Unidad de Gestión de Andalucía dicta liquidación provisional en la que se indica que la cuantía de las bases imponible negativas de CONSERVAS SANTA ISABEL, S.A. pendientes de compensar asciende a 81.705.944 pesetas.

El 11 de noviembre de 2002 se inician actuaciones de comprobación e inspección del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1999 y 2000, tras las cuales se dictan dos acuerdos de liquidación en los que se rechaza la aplicación a la operación de absorción del régimen especial del Capítulo VIII del Título VIII de la ley 43/1995 por entender que no concurre motivo económico válido, rechazándose, por tanto, la compensación de bases imponible negativas.

Tales liquidaciones son impugnadas ante el TEAR de Andalucía, que dicta resolución parcialmente estimatoria el 30 de julio de 2009 en la que: a) Declara prescrita la acción para liquidar correspondiente al ejercicio 1999; b) Confirma la liquidación relativa al ejercicio 2000 y rechaza, por tanto, la compensación en éste de las bases negativas anteriores.

Tanto el TEAR como el TEAC, en la decisión ahora recurrida, aplican a la regularización tributaria del ejercicio 2000 el artículo 23.5 de la ley del impuesto (en la redacción vigente desde el 1 de enero de 1999) referido a la acreditación de la procedencia y cuantía de las bases imponible cuya compensación se pretende, interpretando el término "procedencia" como legalidad o conformidad a derecho, de manera que, según aquellas resoluciones, "no procede" la compensación porque "no procedía" el régimen especial de fusiones del que, en definitiva, nacería del derecho a compensar, por la sola razón de que no concurría en la operación de fusión por absorción el necesario y legalmente exigido "motivo económico válido" justificativo de tal operación.

SEGUNDO .- La Sala se ha pronunciado ya en varias ocasiones sobre el alcance de la nueva redacción del artículo 23 de la Ley 43/1995 tras la reforma operada por la Ley 40/1998. Hemos afirmado, en efecto, que desde la entrada en vigor de aquel precepto (esto es, desde el ejercicio impositivo de 1999), la Administración puede exigir al contribuyente la acreditación, "mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales", de la "procedencia y cuantía" de las bases imponible que pretende aplicarse por estar habilitada al efecto por el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 , que ya resulta de aplicación a los ejercicios posteriores al indicado.

Hemos dicho también (desde la sentencia de esta misma Sección de 24 de mayo de 2012, dictada en el recurso núm. 249/2009) que el indicado precepto obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponible que pretende compensarse, aunque éstas provengan de ejercicios prescritos y que con tales expresiones no se impone al sujeto pasivo la carga de *demostrar* que sus bases imponible negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, sino algo mucho más limitado: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

A tales aspectos (y solo a estos), añadíamos, puede extenderse la facultad inspectora, cuyo ejercicio - por lo demás- no puede reputarse baladí pues es obvio que si, a tenor de los datos que debe suministrar el contribuyente, la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado. Pero no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo que consignó en un período que ya no puede ser objeto de comprobación.

En los anteriores pronunciamientos, la Sala concluía que la Administración no puede comprobar la legalidad de las bases generadas en ejercicios prescritos, pero sí determinar si su aplicación a períodos no prescritos se ajusta al contenido cualitativo y cuantitativo que resulta de la correspondiente declaración del ejercicio prescrito. Dicho de otro modo, en la regularización del ejercicio posterior (no prescrito) no cabrá alterar

el resultado del período prescrito, pero sí modificar, en su caso, su traslación a ejercicios posteriores si la compensación que se pretende en éstos no se ajusta a lo que resulta del período afectado por la prescripción. Cabe, pues y con el limitado alcance expuesto, comprobar la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles negativas aplicadas por el contribuyente desde el período impositivo 1999, fecha en la que entró en vigor la reforma, aunque el origen de tales bases se haya producido en ejercicios anteriores a dicha vigencia y éstos estén prescritos.

TERCERO .- Esta interpretación del precepto contenido en el artículo 23.5 de la ley del impuesto (tras la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre) no ha sido acogida por el Tribunal Supremo, cuya Sala Tercera ha entendido, al menos en tres sentencias recientes, que la conclusión obtenida por esta Sección no se ajustaba a Derecho.

Efectivamente, en la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2013 (recurso de casación núm. 4319/2011) señala el Alto Tribunal que mediante la prueba documental que el precepto menciona (exhibiendo la contabilidad y los oportunos soportes documentales), " *el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no solo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su procedencia, es decir, de su corrección* ".

Tal doctrina es reiterada en las sentencias de la Sala Tercera de 14 de noviembre de 2013 (recurso de casación núm. 4303/2011) y de 9 de diciembre de 2013 (recurso de casación núm. 2883/2012), en la primera de las cuales se dice expresamente que " *no tendría sentido el artículo 23.5, en la redacción aquí aplicable, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, si no se autorizara a la Inspección llevar a cabo la comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico* ".

Como no puede ser de otra forma, la Sala debe estar a la interpretación emanada de aquella doctrina jurisprudencial, de la que claramente se desprende la habilitación legal a la Administración Tributaria para comprobar la legalidad (la "corrección" o "conformidad con el ordenamiento jurídico", en palabras del Tribunal Supremo) de actos, hechos, extremos u operaciones con transcendencia tributaria realizados en ejercicios prescritos cuando esos mismos actos, hechos, extremos u operaciones proyectan su eficacia en ejercicios no prescritos, como sucede con el crédito fiscal en el que las bases imponibles negativas consisten.

CUARTO .- En el supuesto de autos, los hechos son claros y están admitidos por las partes:

a) La actuación inspectora se dirige a comprobar la aplicación a una operación de fusión por absorción, llevada a cabo en el ejercicio 1999, de los beneficios (neutralidad fiscal) previstos en el Capítulo VIII del Título VIII de la ley del impuesto.

b) La Inspección rechaza dicho régimen por inexistencia en aquella operación de motivo económico válido alguno y dicta dos liquidaciones relativas al ejercicio 1999 (rechazando el beneficio) y al ejercicio 2000 (rechazando la compensación de unas bases imponibles negativas de la sociedad absorbida).

c) El TEAR de Andalucía declara prescrito el primero de los períodos impositivos y mantiene la liquidación relativa al ejercicio 2000, reiterando la improcedencia de la compensación del crédito fiscal de la absorbida en sede de la absorbente.

d) El TEAC confirma esta última decisión por entender aplicable el artículo 23.5 de la ley del impuesto (en la redacción aplicable desde el 1 de enero de 1999), afirmando la potestad de la Administración para comprobar la legalidad de la operación de la que surge el derecho a compensar.

Cabe entonces preguntarse, en primer lugar, si el supuesto de hecho que analizamos resulta coincidente con los tenidos en cuenta por las sentencias del Tribunal Supremo más arriba citadas. De ser así, habría que admitir el derecho de la Administración a comprobar en este asunto la legalidad de la operación de fusión por absorción y el debate habría de trasladarse, lógicamente, a determinar si es o no conforme a derecho la decisión de rechazar la existencia de motivo económico válido en aquella operación.

A juicio de la Sala, sin embargo, existe una circunstancia esencial que hace diferente la cuestión suscitada en el presente proceso: la procedencia de aplicar el nuevo artículo 23.5 de la ley del impuesto aparece por primera vez en vía de revisión económico-administrativa, pues esa cuestión no estuvo sobre la mesa en modo alguno en sede de comprobación.

Dicho de otra forma, la Inspección no acudió a la potestad que le confería aquel precepto sencillamente porque pensaba que el ejercicio 1999 (en el que tiene lugar la absorción) no estaba prescrito, lo cual permite extraer una primera consecuencia: la estimación parcial del TEAR se proyectó cabalmente sobre la

procedencia de aplicar el régimen de neutralidad fiscal a la tantas veces citada operación de fusión, declarando expresamente la procedencia de dicho régimen como efecto derivado de la prescripción que se declara.

Si ello es así, no parece razonable permitir que, al impugnar aquella decisión del Tribunal Regional, se acuda a un precepto (el artículo 23.5 de la ley del impuesto) que no tuvo en cuenta la Inspección (por la sola razón de que consideraba no concurrente la prescripción). Tampoco entendemos que nos hallemos en el supuesto contemplado en la jurisprudencia citada cuando, como aquí sucede, la conformidad a derecho del régimen de neutralidad fiscal (bien es cierto que por la aplicación de la prescripción) ha sido declarada en el mismo procedimiento (aunque en sede revisora), lo que debe necesariamente proyectarse sobre sus consecuencias.

A ello debe añadirse que la propia Administración había comprobado con anterioridad a las actuaciones inspectoras que nos ocupan las bases impositivas compensadas por la entidad absorbente en el ejercicio 2000: mediante liquidación provisional de 11 de septiembre de 2002 determinó la cuantía de las bases impositivas pendientes de compensar procedentes de CONSERVAS SANTA ISABEL, S.A. Dicha liquidación, además, deriva del cumplimiento de un requerimiento efectuado el 7 de junio de 2002 por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía encaminado a la "rectificación y, en su caso, subsanación de las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios anteriores".

Por más que la comprobación de la Unidad de Gestión y la liquidación provisional correspondiente no constituyan, como señala el TEAC, una "actuación administrativa de carácter definitivo", no puede negarse que la propia Administración ya tuvo ocasión entonces de investigar la "procedencia" de esas bases negativas, pues ya estaba en vigor el artículo 23.5 en su nueva redacción, precepto cuya aplicación no se consideró entonces procedente.

En definitiva, con escrupuloso acatamiento a la doctrina jurisprudencial en punto a la interpretación del artículo 23.5 de la ley del impuesto en redacción dada por la Ley 40/1998, entendemos que tal doctrina no resulta de aplicación al caso: a) Cuando la Administración (en vía de revisión económico-administrativa) acude al citado precepto solo después de declararse -en sede de la misma reclamación económico-administrativa- la prescripción del ejercicio del que nace el derecho a compensar bases impositivas negativas; b) Cuando la posibilidad que ofrece la norma es incorporada sobrevenidamente al procedimiento con ocasión de una reclamación económico-administrativa; y c) Cuando la propia Administración había desplegado ya actuaciones de comprobación de la cuantía de esas bases negativas mediante un procedimiento de gestión que culminó en una liquidación provisional en la que no se opuso tacha u objeción alguna a la procedencia de utilizar el crédito fiscal preexistente en sede de la sociedad absorbida.

Procede entonces, y sin necesidad de otros razonamientos, estimar el recurso con la consiguiente declaración del derecho del contribuyente a la compensación en el ejercicio regularizado (2000) de las bases impositivas negativas procedentes de la operación de fusión por absorción que tuvo lugar en el período anterior.

QUINTO .- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que conduzcan a la imposición de una especial condena en costas, al no apreciarse en ninguna de las partes temeridad o mala fe.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

Que **estimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad PIENSOS LA FOCA, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2011 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la citada sociedad frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 30 de julio de 2009, parcialmente estimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las resoluciones de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de fecha 13 de septiembre de 2005, por las que, respectivamente, se aprobó la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1999 y 2000, debemos anular y anulamos, por su desconformidad a Derecho, la mencionada resolución del TEAC, declarando, en consecuencia, el derecho del contribuyente a la compensación, en el ejercicio 2000, de las bases impositivas negativas procedentes de la operación de fusión por absorción que tuvo lugar en el período anterior, sin imposición de costas.

Notifíquese la presente resolución expresando que contra la misma no cabe recurso.



Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. **JESUS CUDERO BLAS** estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ

Roj: SAN 196/2014
Id Cendoj: 28079230022014100032
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 127/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JOSE GUERRERO ZAPLANA
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

Madrid, a treinta de enero de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 127/2011, que ante esta **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la Audiencia Nacional (*Sección Segunda*) ha promovido la Procuradora Dña MARIA CRUZ REIG GASTON, en nombre y representación de la entidad mercantil **GE REAL ESTATE IBERICA S.A.**, frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico- Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. *La cuantía litigiosa no supera, teniendo en cuenta separadamente la liquidación y sanción impugnadas, la cantidad de 600.000 euros exigidos legalmente para el acceso al recurso de casación .*

Es ponente el Iltrmo. Sr. Don **JOSE GUERRERO ZAPLANA**, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Por la mercantil recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 25 de Abril de 2011, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 15 de Marzo de 2011 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del TEAR de Madrid de fecha 23 de Noviembre de 2009 por la que se confirma el Acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de fecha 7 de Octubre de 2005 por la que se realiza la liquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente al los ejercicios 2000 a 2003 por importe total de 25.736.715,40 euros.

SEGUNDO .- En el momento procesal oportuno, la recurrente formalizó la demanda por escrito de 14 de Octubre de 2011, en que tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso y que se declare nulo el acto administrativo impugnado y aquellos de los que este trae causa, singularmente el Acuerdo de liquidación de fecha 7 de Octubre de 2005 relativo al impuesto de sociedades correspondiente a los ejercicios 2000 a 2003.

TERCERO .- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito de 20 de Abril de 2012 en el que tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso- administrativo, por ajustarse a Derecho las resoluciones impugnadas.

CUARTO .- Denegado el recibimiento del proceso a prueba y no interesada por las partes la celebración del trámite de conclusiones orales o escritas, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 23 de Enero como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

QUINTO .- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO .- Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 15 de Marzo de 2011 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del TEAR de Madrid de fecha 23 de Noviembre de 2009 por la que se confirma el Acuerdo

del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de fecha 7 de Octubre de 2005 por la que se realiza la liquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente al los ejercicios 2000 a 2003 por importe total de 25.736.715,40 euros.

La **resolución del TEAC** objeto de recurso plantea en primer lugar la cuestión relativa a la posibilidad de la Inspección de comprobar las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos a efectos de exigir su compensación en ejercicios no prescritos y si procede exigir justificación documental en relación a esas bases imponibles negativas compensadas originadas en ejercicios prescritos.

Tras exponer la evolución normativa sobre la cuestión entiende que si bien la Inspección no puede liquidar los ejercicios 1994 y 1999, respecto de los cuales se ha ganado la prescripción, lo que si puede hacer es llevar a cabo las actuaciones inspectoras necesarias para determinar si los datos contabilizados son ó no correctos en tanto que afectan a ejercicios no prescritos lo que implica que el sujeto pasivo debe conservar todos los justificantes y documentación que extiendan sus efectos a los ejercicios no prescritos objeto de inspección.

En su Fundamento jurídico tercero, la resolución impugnada se refiere a la procedencia de las bases imponibles negativas; dicha procedencia se niega por la Inspección puesto que se refieren a gastos no fiscalmente deducibles y las operaciones que reflejan no guardan relación con la actividad inmobiliaria desarrollada en ese momento por Renta Inmobiliaria.

Entiende que se debe confirmar el animo de liberalidad de la operación sin que la prueba aportada por la actora y sus alegaciones hayan sido suficientes para desvanecer la conclusión avalada por la Inspección.

En tercer y ultimo lugar se rechaza el ultimo argumento que se refiere a la posibilidad de compensación pretendida por aplicación de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 61/1978 .

La **parte recurrente en su escrito de demanda** fundamenta su pretensión anulatoria de la resolución del TEAC objeto de recurso en que no es posible admitir la compensación realizada en el año 2005 de las bases imponibles negativas provenientes de los ejercicios 1994 y 1999 y que entiende que se ha aportado prueba suficiente de que procede la deducción:

- Las autoliquidaciones del impuesto.
- La contabilidad

- Los informes de auditoria así como el soporte documental contable de la operación que arroja la perdida que origina la base imponible negativa consistente en el acuerdo transaccional por el que la recurrente transmite a un tercero un préstamo a cambio de la cancelación de las garantías existentes.

Entiende que la operación de adquisición de FRANCINVEST encajaba perfectamente en su objeto social; la perdida no fue sino el resultado de una inversión fallida a consecuencia de los intentos de expansión que no resultaron acertados. No hay liberalidad en el otorgamiento de tales garantías ya que eso es algo común en el mercado financiero y no se puede calificar como liberalidad.

SEGUNDO .- Para una mejor comprensión de las cuestiones litigiosas, es conveniente recordar determinados datos de hecho relevantes en relación con las vicisitudes del procedimiento económico-administrativo:

- Las actuaciones inspectoras que dieron lugar a la resolución ahora recurrida comenzaron el día 17 de Enero de 2005.

- RENTA INMOBILIARIA S.A. (a la que sucedió la ahora recurrente) en su declaración del Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios 2000 a 2003 había compensado un total de 65.955.431 euros con origen en las bases imponibles negativas de los ejercicios 1994 y 1999 (39.810.177,95 euros correspondientes al primer ejercicio y 30.703.228,99 euros correspondientes al segundo).

- Las bases imponibles negativas tenían su origen en la contabilización como gasto extraordinario en los años 1994 y 1999 en relación a operaciones relacionadas con una entidad no residente (FRANCISVEST) filial ocasional de RENTA INMOBILIARIA por decisión de los propietarios de esta.

- Los gastos extraordinarios tenían el siguiente detalle:

o Provisión de garantías prestadas: FRANCISVENT había recibido dos prestamos y RENTA INMOBILIARIA garantizaba ante el banco prestatario (Credit Lyonnais) la devolución con la hipoteca de sus

dos bienes en España. Como FRANCISVENT no devolvió los préstamos, se cuantificaron las obligaciones de RENTA INMOBILIARIA en 3.470.462.000 pesetas.

o Pérdida por transferencia de préstamos: El préstamo tenía su origen en la venta en el año 1992 de FRANCISVEST por parte de RENTA INMOBILIARIA a la entidad SCOTTI INTERNACIONAL N.V. (Resultaba que RENTA INMOBILIARIA había adquirido FRANCISVEST el año anterior) Aunque el préstamo vencía en 1996, ya en 1994, se cedió a Credit Lyonnais a cambio de su renuncia a las garantías sobre el préstamo de FRANCISVENT, resultando en esta operación una pérdida de 8.443.739.000 pesetas.

- El Acuerdo de liquidación se dictó con fecha 7 de Octubre de 2005 y concluía con la falta de relación de las operaciones efectuadas con la actividad inmobiliaria desarrollada hasta ese momento por RENTA INMOBILIARIA y por tanto, con la no deducibilidad de la provisión por garantías prestadas por importe de 20.857.896,7 euros ni de la pérdida por transferencia del préstamo por importe de 50.747.893,45 euros y ello por considerar que se trataba de una mera liberalidad sin vinculación con su actividad mercantil.

- Interpuesta reclamación ante el TEAR de Madrid, se dictó resolución desestimatoria de la liquidación con fecha 23 de Noviembre de 2009 y frente a esta resolución se interpuso recurso de alzada resuelto pro la resolución del TEAC que ahora es objeto del presente recurso contencioso administrativo.

TERCERO.- La cuestión que se suscita en el presente recurso se centra en determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución ahora impugnada en lo que se refiere a la posibilidad de comprobar bases impositivas negativas de ejercicios prescritos a efectos de su compensación en ejercicios no prescritos y que son objeto de liquidación.

Sobre esta cuestión, resulta necesario adelantar que esta Sala deberá variar el criterio mantenido hasta ahora y ello pues así lo exige la última jurisprudencia emanada por el Tribunal Supremo en relación a la interpretación que deba realizarse de lo previsto en el artículo 23.5 de la ley 43/95 en la redacción introducida por la Ley 40/98 que resultó aplicable a partir del 1 de Enero de 1999.

Dicho artículo 23.5 afirma que: El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la *procedencia y cuantía* de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

Esta Sala ha mantenido una doctrina constante sobre la interpretación que debía darse de dicho precepto. Dicha doctrina se recoge, por ejemplo, en la sentencia correspondiente al **recurso 249/2009** cuando afirma en relación a la interpretación que debe hacerse del artículo 23.5 en la redacción introducida por la Ley 40/98 que: <<Recordemos que tal disposición obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases impositivas que pretende compensarse. A pesar del empeño de la Administración y su representante procesal por convencer a la Sala de que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de *demostrar* que sus bases impositivas negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, entendemos que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: **el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.**

A tales aspectos (y solo a estos) puede extenderse la facultad inspectora, cuyo ejercicio -por lo demás- no puede reputarse baladí o, en palabras del TEAC, "carente de sentido". Es obvio que si, a tenor de los datos que debe suministrar el contribuyente, la base impositiva cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado. Pero no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un período que ya no puede ser objeto de comprobación>>.

Este mismo criterio fue seguido por esta Sección segunda en otras sentencias como las correspondientes a los recursos 295/2010 y 360/2010 .

En relación a esta misma cuestión se ha pronunciado el **Tribunal Supremo** en diversas sentencias recientes y los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina nos obligaran a acomodarnos a lo dicho por el Tribunal Supremo, variando de ese modo lo dicho por las sentencias de esta Sala y Sección; citaremos cinco de las últimas sentencias para mayor claridad:

1.- En la correspondiente al recurso 441/2008 ya se adelantaba al final del FJ Quinto la necesidad de modificar el criterio cuando fuera aplicable la redacción del artículo 23 de la ley 43/95 a que nos hemos referido mas arriba.

2.- En la sentencia de fecha 6 noviembre de 2013 se afirma que el precepto que se analiza consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de las bases negativas; un medio de acreditamiento que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales ; y, finalmente, el alcance de la carga probatoria "procedencia y cuantía" de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

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

3.- En la sentencia correspondiente al recurso 4303/2011 (de fecha 14 de Noviembre de 2013 se realiza una clara interpretación de los términos "procedencia y cuantía" que utiliza el precepto y afirma que: <<Por tanto, el precepto impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas "mediante" la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea al ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos.

De esta forma, la carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, **facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación** no comprobada y firme, pero si a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación.

Y es que **no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS**, en la redacción aquí aplicable, **limitado solo a presentar soportes documentales** o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, sino se **autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación** para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico.>>

4.- En tercer lugar, debemos referirnos a la sentencia dictada en el recurso 6330/2010 (de fecha 20 de Septiembre de 2012) cuando en el Fundamento jurídico tercero, tras exponer la jurisprudencia constitucional sobre la posible retroactividad de las normas tributarias y entiende que la modificación introducida por la ley 40/98 se ha referido a dos aspectos:

- Se amplió el plazo de compensación puesto que admite que se trate de las bases correspondientes a los diez años inmediatos anteriores.

- Es de aplicación a todas las bases negativas y no solo a las que surgieron a partir del 1 de Enero de 1999.

Especialmente importante es cuanto esta sentencia afirma que: <<la simple generación de bases negativas, en contra de lo que sostiene la recurrente, no determina "un derecho adquirido" a su compensación con bases positivas. (...)

(...) a partir de 1 de Enero de 1999 exige no solo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, **sino la justificación de las que tuvieron carácter negativo mediante contabilidad y soportes documentales** .>>

5.- En cuarto lugar citaremos la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en el recurso 2883/2012 (de fecha 9 de Diciembre de 2013) que plantea idéntica cuestión y se remite a las sentencias correspondientes a los recursos 4319/11 ; 4303/11 y 6330/10) afirmando que en ellas se recoge la doctrina de la Sala sobre la correcta interpretación que se deba hacer de lo que señala el artículo 23.5 de la Ley 43/95 en la redacción procedente de la Ley 40/98 y afirma en el fundamento segundo que no basta con alegar que en el ejercicio en el que se produjeron las bases imponibles negativas se encuentra prescrito, sino que resulta necesaria "su justificación documental suficiente".

En el Fundamento jurídico tercero de esa misma sentencia se afirma que <<Ello implica, en definitiva que mediante la prueba documental que el precepto menciona, el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección

no solo del importe de las bases imponibles a compensar sino de su "procedencia" es decir, de su corrección >>.

Por lo tanto, de la jurisprudencia que emana de las sentencias a las que nos acabamos de referir, parece razonable concluir que en los supuestos de aportación de bases imponibles negativas de ejercicios ya prescritos en los que se deba aplicar el artículo 23.5 en la versión tantas veces citada, la mención a su "procedencia y cuantía" debe ser interpretada como que la Administración, si bien no puede liquidar el ejercicio prescrito, sí debe comprobar:

- La correcta contabilización de la base imponible negativa.
- La documentación de la que resulte la misma.
- La corrección del cálculo.

- Y que la administración dispone de idénticas facultades de comprobación de que disponía la administración en relación a los ejercicios prescritos.

Es decir, no se trata de una comprobación meramente formal ó de contabilización de la base imponible negativa sino que se trata de una comprobación total y completa. Esto mismo, y en relación a las bases imponibles negativas que pretende aplicarse el ahora recurrente es lo que haremos en el Fundamento Jurídico siguiente.

CUARTO.- Planteada de este modo la cuestión, es necesario entrar en la segunda cuestión suscitada y que se refiere a la corrección de la deducción realizada de las bases imponibles negativas.

La **resolución del TEAC impugnada** rechaza la procedencia de deducción de las bases imponibles negativas puesto que considera que se refieren a gastos no fiscalmente deducibles ya que las operaciones que reflejan no guardan relación con la actividad inmobiliaria desarrollada en ese momento por RENTA INMOBILIARIA por lo que no es posible deducir ni la provisión por garantías ni la pérdida por transferencia del préstamo de SCOTTI INTERNACIONAL N.V. por entender que se trata de una mera liberalidad.

Considera que la operación no puede entenderse como típica de la actividad puesto que RENTA INMOBILIARIA adquiere una sociedad con problemas financieros y actúa como garante de unos préstamos de gran cuantía renunciando a ejercer acciones frente a FRANCISVENT hasta su reembolso total y tampoco realiza acciones para recuperar el crédito. Entiende que no se ha probado el deterioro de la situación patrimonial de las sociedades implicadas.

Por esta razón concluye que se debe confirmar el ánimo de liberalidad de la operación sin que la prueba aportada por la actora y sus alegaciones hayan sido suficientes para desvanecer la conclusión avalada por la Inspección.

Finalmente, afirma el TEAC que toda persona física ó jurídica está asistida por el principio de autonomía de la voluntad para contratar pero las operaciones descritas deben de ser explicadas cuando son cuestionadas cuando en el expediente se ha rechazado la deducibilidad fiscal de la operación pretendida.

Los argumentos de la administración recurrida son extremadamente formalistas y no pueden ser admitidos por esta Sala puesto que no es el momento de juzgar el acierto de la operación que generó las pérdidas que se tratan de aplicar por el recurrente; tampoco podemos ahora valorar el éxito de las inversiones realizadas, dicho éxito se mueve y se valora por parámetros que no son adecuados a su valoración por esta Sala.

Las explicaciones ofrecidas por el recurrente en su escrito de demanda son suficientes para desvanecer los argumentos de la resolución recurrida que, sin citar el precepto indicado, parece inducir la exigencia de una operación fraudulenta con el fin de generar artificialmente bases imponibles negativas con las que justificar la deducción de dichas bases previamente generadas con una operación cuya única finalidad fuera generar pérdidas.

La explicación ofrecida por la parte recurrente consiste en insistir en que la operación generadora de las pérdidas procede del Acuerdo transaccional suscrito con fecha 10 de Enero de 1995 por la que se transmitía un crédito y se obtenía la cancelación de unas garantías (afianzamientos solidarios e hipotecas) concedidas en los años 1992 y 1993 que iban a ser ejecutadas judicialmente de manera inminente ante el impago del crédito que dichas garantías aseguraban.

La operación de adquisición de FRANCINVEST en los años 1991 y 1992 era razonable dentro de la política de expansión en el mercado francés pero que una aguda crisis del mercado inmobiliario en el año

1992 generó una caída en el valor de los inmuebles y la quiebra de varias inmobiliarias en apenas 12 meses por lo que la pérdida no fue sino el resultado de una inversión fallida.

El otorgamiento de garantías por una matriz al objeto de obtener de entidades de crédito la necesaria financiación para sus filiales no puede considerarse como algo ajeno a su objeto social a sus actividades y, además, es habitual que las entidades financieras subordinaran cualquier acción que la matriz pudiera emprender contra la filial a que se hubiera satisfecho previamente el préstamo concertado.

Insiste la recurrente en que la aportación documental realizada por ella misma debe considerarse suficiente para acreditar la realidad de la pérdida que se trata de compensar:

- Las autoliquidaciones del Impuesto de Sociedades correspondientes a los años 1994 y 1999.
- La contabilidad que recoge la pérdida en cuestión.
- Los informes de auditoría firmados por un auditor externo.

- El soporte documental de registro contable de la operación que arroja la pérdida que origina la base imponible negativa constituida por el acuerdo transaccional (posteriormente elevado a escritura pública) por el que se transmite a un tercero el préstamo a cambio de la cancelación de garantías existentes a favor de dicho tercero y cuya ejecución era inminente.

El argumento fundamental de la resolución ahora impugnada es el que hace referencia a que al garantizar el préstamo concedido por Credit Lyonnais se incluye una cláusula por la que RENTA INMOBILIARIA renuncia a ejercer acciones hasta que haya cumplido todas sus obligaciones frente al banco. De haber considerado que dicha cláusula era muestra del fraude de la operación, la opción de la administración tributaria no es la de rechazar la aplicación de las bases imponibles negativas sino haber declarado la existencia de fraude

El vigente artículo 15 de la Ley General Tributaria, sustituye el "fraude de ley", incluyéndolo en el denominado "Conflicto en la aplicación de la norma tributaria", estableciendo que: "1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el art. 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

Por lo tanto, una vez que la administración no ha declarado que la operación se hubiera realizado en fraude de ley y constatado que las pérdidas existen, están correctamente contabilizadas y calculadas y ni se habla de simulación ni de fraude resulta que no tiene justificación el rechazo de las mismas con la simple manifestación de que se trata de meras liberalidades (liberalidades que estarían excluidas de la deducibilidad como gastos por aplicación de lo previsto en el artículo 14 de la ley 43/95).

En conclusión, resulta que con la nueva línea jurisprudencia abierta por el Tribunal Supremo que hemos mencionado en el Fundamento Jurídico cuarto, la administración podía comprobar la oportunidad y legalidad de los cálculos de las bases imponibles deducidas por la recurrente pero, una vez efectuada dicha comprobación, resulta que se limita a afirmar que se trata de meras liberalidades cuando la empresa ahora recurrente ha acreditado que se trataba, simplemente, de una operación fallida que había generado pérdidas que eran, precisamente, las que habían sido objeto de deducción.

Todo ello obliga a la íntegra estimación del recurso dejando sin efecto la resolución recurrida de acuerdo a los pronunciamientos a que nos acabamos de referir.

QUINTO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , vigente al momento de la interposición del presente recurso contencioso administrativo, procede no efectuar expresa imposición a ninguna de las partes.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que debemos ESTIMAR por los motivos expuestos en los Fundamentos Jurídicos Tercero y Cuarto de esta sentencia, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don MARIA CRUZ REIG GASTON, en nombre y representación de la entidad mercantil GE REAL ESTATE IBERICA S.A. , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 15 de Marzo de 2011 por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución del TEAR de Madrid de fecha 23 de Noviembre de 2009 por la que se confirma el Acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria de fecha 7 de Octubre de 2005 por la que se realiza la liquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente al los ejercicios 2000 a 2003; RESOLUCIÓN QUE ANULAMOS por ser contraria al ordenamiento jurídico, todo ellos sin haber lugar a expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes.

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

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma Ilmo. Sr. D. **JOSE GUERRERO ZAPLANA** estado celebrando Audiencia Publica la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional



Roj: SAN 339/2014
Id Cendoj: 28079230022014100056
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 11/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: JOSE GUERRERO ZAPLANA
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

Madrid, a seis de febrero de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 11/2011, que ante esta **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la Audiencia Nacional (*Sección Segunda*) ha promovido el Procurador Don EDUARDO MOYA GOMEZ, en nombre y representación de la entidad mercantil **CROWN BEVCAN ESPAÑA S.L.**, frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico- Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. *La cuantía litigiosa supera la cantidad de 600.000 euros exigidos legalmente para el acceso al recurso de casación solo en lo referido a los ejercicios 2005 y 2006 .*

Es ponente el Ilmo. Sr. Don **JOSE GUERRERO ZAPLANA**, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Por la mercantil recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 23 de Noviembre de 2011 por la que se desestima la reclamación interpuesta frente al Acuerdo de Liquidación de fecha 4 de Diciembre de 2009 procedente de la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario de Navarra en relación al Impuesto de sociedades correspondiente a los ejercicios 2004, 2005 y 2006. La cuota correspondiente al 2004 era de 0 euros y la correspondiente a 2005 y 2006 fue de 6.238.359,77 euros.

SEGUNDO .- En el momento procesal oportuno, la recurrente formalizó la demanda por escrito de 22 de Julio de 2011, en que tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso y que se anule la resolución del TEAC así como los actos administrativos de que esta trae causa.

TERCERO .- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito de 28 de Septiembre de 2011, en el que tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del recurso contencioso- administrativo, por ajustarse a Derecho las resoluciones impugnadas.

CUARTO .- Denegado el recibimiento del proceso a prueba y no interesada por las partes la celebración del trámite de conclusiones orales o escritas, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 30 de Enero como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

QUINTO .- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO .- Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 23 de Noviembre de 2011 por la que se desestima la reclamación interpuesta frente al Acuerdo de Liquidación de fecha 4 de Diciembre de 2009 procedente de la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario de Navarra en relación al Impuesto de sociedades correspondiente a los ejercicios 2004, 2005 y 2006. La cuota correspondiente al 2004 era de 0 euros y la correspondiente a 2005 y 2006 fue de 6.238.359,77 euros.

La **resolución del TEAC** objeto de recurso plantea dos cuestiones fundamentales

- La posibilidad de la Inspección de revisar el importe compensable por parte de la recurrente procedente de bases impositivas negativas generadas en 1999 y que fueron declaradas en el año 2004.

- La interpretación que debe darse al artículo 104.3 de la Ley 43/95 en relación al artículo 42 del Código de Comercio y en concreto si en el grupo se pueden incluir entidades no residentes en España.

En relación a la **primera cuestión** entiende que la aplicación del artículo 23.5 de la Ley 43/95 así como de los artículos 106.4 y 70.3 de la LGT (Ley 58/2003) permite que la administración se limitara a comprobar el cumplimiento de los requisitos del artículo 104.3 de la Ley 43/95 por lo que aunque el ejercicio estaba prescrito, no había prescrito el derecho de la administración a comprobar la compensación de las bases impositivas negativas generadas por las absorbidas. En cuanto a la **segunda cuestión**, resulta que la resolución del TEAC en el Tercero de sus fundamentos jurídicos parte de lo que señala el artículo 104.3 de la Ley 43/95 en su último inciso completando dicho precepto con lo que señala el artículo 42 del Código de Comercio.

Sobre esta base y tomando en consideración que los socios de REPAK S.A. y ENVASES METALNER S.A. eran sociedades residentes en Francia entiende que no cabe compensar la base impositiva negativa de la sociedad absorbida cuando cualquier sociedad del grupo hubiera dotado una provisión por depreciación de cartera por razón de las pérdidas que dieron lugar a aquella base negativa y ello con el fin de evitar el doble aprovechamiento de aquellas pérdidas.

Entiende que el artículo 42 del Código de Comercio no distingue entre sociedades por razón de su nacionalidad. Entiende aplicable la Directiva 90/434/CEE en su exposición de motivos y ello pues entiende que la posición de la parte recurrente supondría reconocer una desventaja a los grupos nacionales frente a los multinacionales y concluye afirmando que: "una exclusión de las sociedades no residentes del grupo a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio a efectos del artículo 104 de la LIS vendría a menoscabarla posición competitiva de la empresa española en el ámbito internacional, lo que claramente contraría el propósito del legislador al regular el régimen fiscal que nos ocupa".

SEGUNDO .- Para una mejor comprensión de las cuestiones litigiosas, es conveniente recordar determinados datos de hecho relevantes en relación con las vicisitudes del procedimiento económico-administrativo:

- El inicio de actuaciones inspectoras, con carácter general, se produjo con fecha 12 de Junio de 2008.

- Con fecha 4 de Diciembre de 2009 se liquidó el impuesto de sociedades en dos actas, una correspondiente al ejercicio 2004 y otra acta correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006.

- La regularización realizada por la Inspección consistió en eliminar como bases impositivas negativas pendientes de compensación declaradas en 2004 un importe de 15.094.117,99 euros que se generaron en los ejercicios 1996, 1997 y 1998 por las sociedades ENVASES METALNER y REPAK.

- También en la liquidación de los ejercicios 2005 y 2006 se eliminó la compensación de bases impositivas negativas realizada por el sujeto pasivo declaradas improcedentes en la regularización de 2004

- Estas dos sociedades habían sido absorbidas por CROWN BEVCAN ESPAÑA S.L. en el año 1999 en fusión acogida al régimen de neutralidad fiscal previsto en el título VIII, Capítulo VIII de la ley 43/95.

- Notificadas las liquidaciones, se interpusieron reclamaciones económico administrativas, posteriormente acumuladas y que dieron lugar a la resolución del TEAC objeto de recurso.

TERCERO .- La cuestión que se suscita en el presente recurso se centra en determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución ahora impugnada en relación a las dos cuestiones fundamentales que se plantean y que hemos enunciado mas arriba.

En cuanto a la PRIMERA CUESTIÓN que se plantea es la posibilidad de la Inspección de revisar el importe compensable por parte de la recurrente procedente de bases impositivas negativas generadas en 1999 cuando se trataba de un ejercicio prescrito al momento de inicio de las actuaciones inspectoras que se produjo en fecha 12 de Junio de 2008.

Sobre esta cuestión, resulta necesario adelantar que esta Sala a partir de la reciente sentencia dictada en el recurso 127/2011 ha debido variar el criterio mantenido hasta ahora y ello pues así lo exige la última jurisprudencia emanada por el Tribunal Supremo en relación a la interpretación que deba realizarse de lo previsto en el artículo 23.5 de la ley 43/95 en la redacción introducida por la Ley 40/98 que resultó aplicable a partir del 1 de Enero de 1999 así como en los preceptos afines.

El artículo 23.5 afirma que: El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la *procedencia* y *cuantía* de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

Junto a este precepto, también resultaba de aplicación, y así ha sido citado por las partes, lo previsto en otros dos preceptos que también eran alegados por la resolución del TEAC para justificar la negativa a que se utilizaran las bases imponibles negativas procedentes de las entidades absorbidas:

- Artículo 106.4 de la LGT : en aquellos supuestos en que las bases ó cuotas compensadas o pendientes de compensación tuviese su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

- Artículo 70.3 de la LGT : La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente.

Esta Sala ha mantenido una doctrina constante sobre la interpretación que debía darse de dicho precepto. Dicha doctrina se recoge, por ejemplo, en la sentencia correspondiente al **recurso 249/2009** en otras sentencias como las correspondientes a los recursos 295/2010 y 360/2010 : **el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.**

En relación a esta cuestión, aunque llegando a otra solución diferente, se ha pronunciado el **Tribunal Supremo** en diversas sentencias recientes y los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina nos obligaran a acomodarnos a lo dicho por el Tribunal Supremo, variando de ese modo lo dicho por las sentencias de esta Sala y Sección; citaremos cinco de las últimas sentencias para mayor claridad:

1.- En la correspondiente al recurso 441/2008 ya se adelantaba al final del FJ Quinto la necesidad de modificar el criterio cuando fuera aplicable la redacción del artículo 23 de la ley 43/95 a que nos hemos referido mas arriba.

2.- En la sentencia de fecha 6 noviembre de 2013 se afirma que el precepto que se analiza consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de las bases negativas; un medio de acreditamiento que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales ; y, finalmente, el alcance de la carga probatoria "procedencia y cuantía" de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

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

3.- en la sentencia correspondiente al recurso 4303/2011 (de fecha 14 de Noviembre de 2013 se realiza una clara interpretación de los términos "procedencia y cuantía" que utiliza el precepto y afirma que: <<Por tanto, el precepto impone al obligado tributario la carga legal de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas "mediante" la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales en que se originaron, y ello cualquiera que sea al ejercicio en que se originaron, comprendiendo, por tanto también, los ejercicios prescritos.

De esta forma, la carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, **facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación** no comprobada y firme, pero si a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación.

Y es que **no tendría sentido** el artículo 23.5 de la LIS , en la redacción aquí aplicable, **limitado solo a presentar soportes documentales** o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas,

sino se **autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación** para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico.>>

4.- En tercer lugar, debemos referirnos a la sentencia dictada en el recurso 6330/2010 (de fecha 20 de Septiembre de 2012) cuando en el Fundamento jurídico tercero, tras exponer la jurisprudencia constitucional sobre la posible retroactividad de las normas tributarias y entiende que la modificación introducida por la ley 40/98 se ha referido a dos aspectos:

- Se amplió el plazo de compensación puesto que admite que se trate de las bases correspondientes a los diez años inmediatos anteriores.

- Es de aplicación a todas las bases negativas y no solo a las que surgieron a partir del 1 de Enero de 1999.

Especialmente importante es cuanto esta sentencia afirma que: <<la simple generación de bases negativas, en contra de lo que sostiene la recurrente, no determina "un derecho adquirido" a su compensación con bases positivas. (...)

(...) a partir de 1 de Enero de 1999 exige no solo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, **sino la justificación de las que tuvieron carácter negativo mediante contabilidad y soportes documentales** .>>

5.- En cuarto lugar citaremos la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en el recurso 2883/2012 (de fecha 9 de Diciembre de 2013) que plantea idéntica cuestión y se remite a las sentencias correspondientes a los recursos 4319/11 ; 4303/11 y 6330/10) afirmando que en ellas se recoge la doctrina de la Sala sobre la correcta interpretación que se deba hacer de lo que señala el artículo 23.5 de la Ley 43/95 en la redacción procedente de la Ley 40/98 y afirma en el fundamento segundo que no basta con alegar que en el ejercicio en el que se produjeron las bases imponibles negativas se encuentra prescrito, sino que resulta necesaria "su justificación documental suficiente".

En el Fundamento jurídico tercero de esa misma sentencia se afirma que <<Ello implica, en definitiva que mediante la prueba documental que el precepto menciona, el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección **no solo del importe de las bases imponibles a compensar sino de su "procedencia" es decir, de su corrección** .>>

Por lo tanto, de la jurisprudencia que emana de las sentencias del Tribunal Supremo a las que nos acabamos de referir, y en relación a los preceptos aplicados (artículo 23.5 de la ley 43/95 y artículos 70.3 y 106.4 de la LGT) debe concluirse que en los supuestos en que el contribuyente se aplica bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos (como ocurre en este caso en relación a las bases procedentes de ENVASES METALNER y REXPAK que se generaron en los años 1996, 1997 y 1998 y que se declararon en las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2004, 2005 y 2006) la Administración tributaria está autorizada para comprobar la posibilidad de compensación de las bases imponibles negativas.

Es cierto que de la liquidación resulta que se admite la aplicación por la empresa recurrente del régimen de neutralidad y también es cierto que no se discute la cuantía de las bases negativas que se pretenden aplicar y que solo se plantea la posibilidad de compensación en determinados ejercicios tributarios y eso es lo que, con arreglo a la última jurisprudencia del Tribunal Supremo, es admisible en casos como el presente.

CUARTO.- La SEGUNDA CUESTIÓN que se plantea hace referencia a la aplicación de lo previsto en el artículo 104 de la Ley 43/95 en relación con el artículo 42 del Código de Comercio .

La parte recurrente pretende que se declare (folio 63 de su demanda) que las entidades no residentes en España no forman parte, a estos efectos, del denominado grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio .

El artículo **104 de la ley 43/95** afirma en su primer párrafo que: 1. Cuando las operaciones mencionadas en el art. 97 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitete.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitete.

Y añade en su párrafo tercero que: 3. Las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitete podrán ser compensadas por la entidad adquirente.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitete, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el art. 42 del Código de Comercio, 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, correspondientes a dicha participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitete, y su valor contable.

En ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitete que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitete, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el art. 42 del Código de Comercio.

Por lo tanto, la prohibición de compensación de bases imponibles debe relacionarse con lo previsto por el artículo **42 del Código de Comercio** cuando habla de que 1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. (...)

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo.

La interpretación que se deba realizar de estos preceptos no puede desligarse de la aplicación de la Directiva 90/43 relativa al régimen de Fusiones, escisiones y aportaciones de activos, que tuvo por finalidad facilitar y agilizar el régimen de fusiones entre todos los Estados de la Unión por lo que la Exposición de motivos de dicha Directiva 90/434 afirma, en cuanto a la finalidad de la norma que: Considerando que las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros pueden ser necesarios para crear en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior, y para garantizar así el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común; que dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros; que, por consiguiente, es importante establecer para dichas operaciones unas normas fiscales neutras respecto de la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional;

En el siguiente considerando se añade la exigencia de eliminar toda clase de barreras que impone la legislación interna en relación a las operaciones de fusiones y afirma que dichas barreras deben eliminarse: "Considerando que las disposiciones de orden fiscal penalizan en la actualidad dichas operaciones en relación a las de sociedades de un mismo Estado miembro; que es necesario eliminar dicha penalización".

Esta Directiva se traspuso en nuestro país con la **ley 29/91 de Adecuación de determinados Conceptos Impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas** su exposición de motivos también es clara al afirmar la finalidad de la norma: Este régimen tributario responde a un principio básico: La neutralidad. La regulación contenida en la presente norma no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla.

La neutralidad se alcanza a través de dos técnicas tributarias:

- a) No integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que grava a las entidades transmitentes, de los incrementos y disminuciones de patrimonio correspondientes a los bienes transmitidos.
- b) Las entidades adquirentes deben valorar los elementos recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión.

La distinción que pretende establecer la parte recurrente entre sociedades pertenecientes al grupo cuando sean de la misma ó diferente nacionalidad carecen por completo de fundamento y de admitirse supondría que en grupos multinacionales (como el del recurrente) sería posible aplicar deducciones de bases imponibles negativas mientras que esta posibilidad no se admitiría en grupos exclusivamente nacionales.

Obviamente, esta diferenciación no solo carece de base legal sino que es claramente contraria al espíritu que inspira tanto la Directiva 90/434 como la ley que la desarrolla en España.

La parte recurrente pretende justificar la interpretación que propone del artículo 104.3 de LIS consistente en que solo se refiere a grupos nacionales en que a partir de la ley 16/2007 de Reforma y Adaptación de la legislación mercantil en materia contable en la mayoría de los artículos en los que había una remisión al artículo 42 del Código de Comercio , se añadía la coetilla de "con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuantas anuales consolidadas". Entiende que dicha modificación no se ha introducido en el artículo 90.3 del TRLIS (que sustituye al antiguo artículo 104.3 que es el precepto aplicado por la resolución ahora impugnada).

Obviamente, dicho argumento, ni es aplicable al caso presente por razón de la fecha de entrada en vigor del precepto correspondiente, ni puede ser asumido por esta Sala. La indicación señalada prevista en el artículo 90.3 citado tienen un contenido meramente aclaratorio y no modifica la interpretación que debe hacerse del artículo 42 del Código de Comercio que no distingue entre grupos nacionales e internacionales por lo que debe concluirse que las limitaciones impuestas por el artículo 104.3 son aplicables a todos ellos.

Por todo ello, lo procedente es la íntegra desestimación de la demanda con la consiguiente confirmación de la resolución objeto de recurso.

CUARTO .- De conformidad con lo establecido en el *artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional* , vigente al momento de la interposición del presente recurso contencioso administrativo, procede no efectuar expresa imposición a ninguna de las partes.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don EDUARDO MOYA GOMEZ, en nombre y representación de la entidad mercantil CROWN BEVCAN ESPAÑA S.L. , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 23 de Noviembre de 2011 por la que se desestima la reclamación interpuesta frente al Acuerdo de Liquidación de fecha 4 de Diciembre de 2009 procedente de la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario de Navarra en relación al Impuesto de sociedades correspondiente a los ejercicios 2004, 2005 y 2006. Todo ello sin haber lugar a expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes.

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

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION



Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma Ilmo. Sr. D. **JOSE GUERRERO ZAPLANA** estado celebrando Audiencia Publica la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ