

PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

ANA MARÍA NAVARRO DOMÍNGUEZ

CÉSAR ACOSTA CRIADO

Asociados de Garrigues Canarias
Responsables del departamento de Procedimiento Tributario

INTRODUCCIÓN

Como en números anteriores, en el presente nos referiremos a determinadas sentencias que recogen diversos aspectos que consideramos relevantes desde el punto de vista procedimental. En particular, se analizará la **Sentencia de 24 de mayo de 2012 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Recurso nº 249/2009)** por la que se determina que, en relación con la acreditación de la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas, las posibilidades de comprobación de la Administración Tributaria alcanzan únicamente a la existencia misma del crédito y la correlación entre la suma compensada y la generada en el ejercicio prescrito. La revisión de esta sentencia nos permitirá efectuar una breve revisión de la evolución en cuanto a las facultades de comprobación de los órganos administrativos de las bases

imponibles negativas originadas en ejercicios prescritos y el desigual tratamiento de las mismas realizado por los órganos administrativos y judiciales.

Asimismo, incluimos en el presente número, las **Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2012, en los recursos nº 5043/2009, 6219/2009, 6386/2009 y 2413/2010** que fijan los criterios para efectuar el cómputo de los intereses de demora en la emisión de nuevas liquidaciones tras la anulación de las anteriores. De este modo, el Tribunal Supremo modifica en estas cuatro sentencias su criterio en relación con el cálculo de intereses de demora en liquidaciones giradas como consecuencia de la anulación de otras anteriores tras los recursos oportunos acogiendo la doctrina establecida en los votos particulares de sus Sentencias de 28 de junio, de 18 de octubre de 2010 y de 23 de mayo de 2011, afirmando que el día

final del cómputo de los intereses de demora es el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación original que posteriormente resulta anulada.

Novedoso resulta también el criterio fijado seguido por la **Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2012** mediante la que el Alto Tribunal pone de manifiesto que los tribunales de lo contencioso-administrativo pueden revisar la prueba no presentada en el procedimiento inspector al considerar que el recurso contencioso-administrativo supone un nuevo proceso autónomo e independiente de la vía administrativa en el que resultan plenamente aplicables los derechos y garantías constitucionales, lo que incluye la posibilidad de proponer prueba y aportar nuevos documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originalmente deducida. Debe destacarse en esta sentencia los dos votos particulares en los que se manifiesta que esta doctrina, de generalizarse, puede desvirtuar las funciones inspectoras y la naturaleza del procedimiento contencioso-administrativo.

1.- Sentencia de 24 de mayo de 2012 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Recurso nº 249/2009)

Consideramos relevante traer a colación esta sentencia en la medida en que modifica un criterio consolidado en el ámbito de la vía económico-administrativa y que aparentemente era ratificado por el orden jurisdiccional. De este modo, consideramos de interés efectuar una breve descripción de la evolución del tratamiento de la acreditación de la compensación de bases imponibles negativas en el ámbito tributario, en particular por lo que se refiere a la comprobación de ejercicios prescritos por el efecto de bases negativas o créditos fiscales en periodos no prescritos.

De acuerdo con lo anterior, la postura tradicional de la Administración Tributaria reflejada en diversas consultas de la Dirección General de Tributos era considerar que las bases imponibles negativas que se compensen deben ser acreditadas por el sujeto pasivo mediante la aportación de la contabilidad y todos los soportes documentales correspondientes, con

independencia del ejercicio del que procedieran y aunque se hubieran generado en un periodo prescrito.

Absolutamente clarificadora resultaba la resolución para unificación de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 24 de septiembre de 2008 (nº 4354/2008) en la que se exponía igualmente el tratamiento dado por la Administración y Tribunales Económico-Administrativos en relación con el supuesto que nos ocupa. De este modo, por la remisión realizada a los artículos 109 y 140 de la Ley 230/1963, General Tributaria, pone de manifiesto el Tribunal que “la Inspección de los Tributos tiene encomendada la función de comprobar la veracidad de lo declarado por los obligados tributarios, quedando estos obligados a demostrar la veracidad de los datos consignados en sus declaraciones”, si bien, dicha función se enfrenta al instituto de la prescripción, regulado en el artículo 64 de aquel cuerpo legal. De acuerdo con lo anterior, el TEAC mantenía tradicionalmente la diferenciación entre el derecho a liquidar y la facultad de comprobar de la Inspección indicando a estos efectos que dicha facultad continúa a pesar del transcurso de los cuatro

años, indicando que lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias pero no su facultad de comprobar magnitudes o elementos tributarios que tuvieran efectos en periodos impositivos respecto de los cuales el derecho de la Administración a liquidar no haya prescrito.

En base a esto, el TEAC confirmaba la posibilidad de comprobar en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades la corrección de bases imponibles negativas de ejercicios prescritos con ocasión de actuaciones realizadas respecto de ejercicios no prescritos tanto bajo la vigencia de la Ley 61/1978, como bajo la vigencia de la Ley 43/1995, amparándose igualmente en este último caso en lo dispuesto en el artículo 23.5, en que se establecía la obligación del sujeto pasivo de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas compensadas. Cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

No obstante lo anterior, el criterio anterior que había sido refrendado por la Audiencia Nacional cambia a raíz de una Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1999 y que es refrendada por otras

posteriores de 30 de enero de 2004 y de 17 de marzo de 2008 en virtud de las cuales, el TEAC fija la siguiente doctrina en sus Fundamentos QUINTO y SEXTO de dicha resolución:

"QUINTO: *En conclusión, conforme a la doctrina sentada en vía jurisdiccional contencioso-administrativa indicada en el anterior fundamento de derecho, las bases imponibles negativas y las deducciones consignadas en las autoliquidaciones presentadas por el IS (Ley 61/1978) e IRPF (Ley 44/1978) son susceptibles de adquirir firmeza en virtud de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de los ejercicios correspondientes a dichas autoliquidaciones, por lo que no cabe su modificación y tampoco la variación de las bases y deducciones que estén pendientes de compensación o aplicación en los ejercicios siguientes (créditos fiscales), no pudiendo ampararse dicha variación en las facultades de comprobación reguladas en los artículos 109 y siguientes de la Ley 230/1963, General*

Tributaria.

No obstante, la normativa promulgada con posterioridad a las citadas Leyes contiene disposiciones que inciden en la cuestión planteada.

Así, en el apartado 5 del artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, introducido por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, se impone al contribuyente la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

Igualmente, en el artículo 24 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (redacción Ley 55/1999), que regula la compensación de pérdidas por parte de las Sociedades Cooperativas, se contempla la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe las declaraciones y liquide las cuotas negativas correspondientes aunque haya transcurrido el plazo al que se refiere el artículo 64 de la Ley

General Tributaria, restringiendo los efectos de dicha comprobación a la determinación de los importes compensables.

Por último, resulta imprescindible la referencia a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuyo Título III "La aplicación de los tributos", Capítulo II "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios", Sección 2ª "Prueba", artículo 106 "Normas sobre medios y valoración de la prueba", apartado 4, establece:

"4. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales."

SEXTO: El supuesto concreto en el que se plantea la cuestión debatida en el presente recurso, es la posibilidad de la Administración de modificar, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, saldos compensados en 1999 que provienen de períodos anteriores para los que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

El TEAR de ..., en la resolución objeto del presente recurso, anuló la liquidación practicada por la Inspección por el ejercicio 1999, al considerar que la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por el ejercicio 1998, conlleva que el importe declarado a compensar en ejercicios futuros a fecha 31 de diciembre de 1998 devino firme, sin que ahora se pueda entrar a analizar la composición o procedencia de dicho saldo, pues no existe norma alguna que lo autorice.

Tal y como se ha indicado en el FD 2º, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha

mantenido hasta la fecha el criterio de considerar que la Administración sí podía comprobar, al amparo del artículo 109, en conexión con el 140, ambos de la LGT de 1963, la procedencia de la compensación efectuada en el ejercicio objeto de regularización aunque el saldo a compensar proviniera de ejercicios prescritos.

No obstante, a la vista de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en las sentencias a que hemos hecho referencia en los fundamentos de derecho cuarto y quinto de la presente resolución, y teniendo en cuenta que en el caso que nos ocupa, resulta de aplicación la Ley 230/1963, General Tributaria, y que en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no existe una disposición equiparable al artículo 23.5 de la Ley 43/1995 del IS o al artículo 24 de la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, este Tribunal Económico-Administrativo Central debe ajustar su criterio al contenido

en las referidas sentencias del Tribunal Supremo, por lo que procede desestimar la pretensión formulada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT en el presente recurso.”

Según se habría comentado, la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo avalaría el criterio anterior en cuanto a la imposibilidad de alterar los elementos considerados en ejercicios prescritos cuando se comprueben ejercicios no prescritos. Como resumen de la jurisprudencia consolidada, traemos a colación la Sentencia de 22 de mayo de 2012 del recurso de casación 145/2008, en la que el Alto Tribunal expone que:

“CUARTO.- La parte recurrente entiende en su tercer motivo casacional que al tratarse de un ejercicio prescrito la comprobación del valor efectuada por la Administración con posterioridad al plazo de prescripción no puede prosperar. La Sala de instancia señala, por el contrario, que al afectar exclusivamente la regularización al ejercicio 1998, nada impide a la Administración Tributaria

comprobar valores de ejercicios prescritos que pueden tener trascendencia en otros posteriores (en el presente caso la valoración de la operación de aportación en el año 1992), ya que no puede limitarse las facultades de comprobación e investigación otorgadas por los artículos 109 y 110 LGT , y es esto lo que realizó la Administración, al considerar que al ser la aportación una operación vinculada -entre socios y Sociedad-, el valor será el de mercado, y no el mayor valor dado por el sujeto pasivo.

El motivo debe estimarse, pues con arreglo a jurisprudencia de esta Sala (sentencias de 30 de enero de 2004, 17 de marzo de 2008 y de 29 de marzo de 2012), dictada en supuestos anteriores a la vigencia de la actual Ley General Tributaria, los elementos correspondientes a ejercicios prescritos no pueden ser modificados en ejercicios posteriores. En la segunda de las citadas se dice expresamente que:

<<" **Así pues, únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases imponibles negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores.** No pueden aceptarse los argumentos del Abogado del Estado cuando señala que "la prescripción relativa a determinado ejercicio no supone la aceptación por la Administración del

contenido de las liquidaciones de ese ejercicio, sino simplemente la imposibilidad por imperativo legal de rectificar dicha liquidación". Por el contrario, declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos".>>"

Como resumen de lo expuesto hasta el momento ponemos de manifiesto que para el Tribunal Supremo el órgano administrativo se vería imposibilitado para revisar, corregir o modificar las bases imponibles negativas provenientes de ejercicios prescritos en todos aquellos

supuestos anteriores a la vigencia del artículo 23.5 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y que habría entrado en vigor el 1 de enero de 1999, es decir, exclusivamente aplicable a los ejercicios anteriores a 1999. Precisamente, en la sentencia que traíamos a colación el Tribunal Supremo hacía referencia a que ésta no tendría por qué ser la misma conclusión si se estuviesen analizando las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la Ley General Tributaria de 2003 que, con carácter general disponen que:

- *"La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente"* (artículo 70.3 Ley 58/2003) y
- *"En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o*

pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales". (artículo 106.5 Ley 58/2003).

Hasta el momento parecía que el criterio que había sido fijado por órganos administrativos y judiciales era homogéneo respecto de las conclusiones anteriores, no obstante, tan solo dos días después del pronunciamiento anterior, el 24 de mayo de 2012, la Audiencia Nacional emite su pronunciamiento respecto del recurso contencioso-administrativo nº 249/2009, en el que se dirimía la posibilidad de la Administración Tributaria de comprobar las bases imponibles negativas aplicadas por la sociedad en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 00/01 procedentes del ejercicio anterior, esto es, 99/00, al considerar que las mismas resultaban improcedentes por cuanto la operación contable que las había generado (dotación a la provisión de

cartera) no reunía los requisitos del artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En esta Sentencia la Sala, después de efectuar un breve desarrollo de cuál había sido el tratamiento dado por el Tribunal Supremo en esta materia y que básicamente suponía que declarada la prescripción con relación de la declaración-liquidación de un determinado ejercicio éste devendría firme según habíamos comentado, establece que:

"Los pronunciamientos del Tribunal Supremo producidos hasta la fecha venían referidos, en todos los casos, a supuestos en los que, por razón de los ejercicios impositivos concernidos, no resultaba aún de aplicación el precepto contenido en el artículo 23.5 de la ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (RCL 1998, 2866).

Por razones temporales obvias, tampoco estaban vigentes cuando se dictaron aquellas sentencias las previsiones

contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945) que, ya con carácter general, disponen: a) Que la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente; b) Que en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

El propio Tribunal Supremo, consciente de que las modificaciones legislativas citadas no resultaban aplicables a los ejercicios objeto de los

correspondientes recursos, aclaraba que el criterio sostenido (la imposibilidad de revisar, corregir o modificar las bases impositivas negativas provenientes de ejercicios prescritos) debe ir referido a los concretos supuestos analizados, todos ellos anteriores a la vigencia del nuevo artículo 23.5 de la ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) y de la actual Ley General Tributaria, normas inaplicables "ratione temporis" en todos aquellos casos (v. sentencias del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2010 (RJ 2010, 3123) , 8 de marzo de 2012 ó 29 de marzo de 2012 (RJ 2012, 4945)).

El Alto Tribunal, por tanto, no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el alcance y significación que haya de darse, a los efectos que nos ocupan, a la nueva regulación legal y, más concretamente, a cuál deba ser la recta interpretación de la exigencia al contribuyente de acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

.- Según las resoluciones recurridas, la regulación contenida en los artículos 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) y 106.4 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) carecería de sentido si la inspección no pudiera "comprobar las magnitudes" que son determinantes de la liquidación que se comprueba, aunque tales magnitudes procedan de ejercicios prescritos. Por eso, a juicio de la Administración, la obligación de "acreditar" la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas con independencia de su ejercicio de origen solo tiene una finalidad: "posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases por la Inspección cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en el ejercicio inspeccionado".

Debe adelantarse que la Sala no comparte la conclusión expresada por el TEAC en la decisión que constituye el objeto del presente proceso. Por de pronto, debe convenirse que dicha tesis altera absoluta y

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

No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no

permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada.

Tal interpretación (que rompe, insistimos, con la eficacia del instituto prescriptorio tal y como se ha venido entendiendo de manera indubitada) solo podría tener lugar si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho régimen cuando de la compensación de bases impositivas se trata. Pero es que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) , inserto en el

Título relativo a "la base imponible", no podía operar dicha modificación, ni la misma se deriva tampoco de la Ley 40/1998 (RCL 1998, 2866) que dio nueva redacción al precepto, ni, en fin, se desprende un designio de tal naturaleza de la Exposición de Motivos de esta última ley (que no dedica ni una sola línea al régimen de la compensación de bases impositivas negativas).

Ni siquiera la previsión contenida en la nueva Ley General Tributaria (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. Por más que el artículo 70.3 de aquella ley se incluya dentro de la Sección relativa a "la prescripción", su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísima trascendencia, pues se limita el precepto a señalar que "la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos

impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente", expresión que -a juicio de la Sala- no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza.

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

Recordemos que tal disposición obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles que pretende compensarse. A pesar del empeño de la Administración y su representante procesal por convencer a la Sala de que con tales expresiones se impone al

sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, entendemos que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

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

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

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

habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro.

En resumen, la Sala entiende que la cantidad consignada como base imponible negativa en el ejercicio 99/00 (derivada de la dotación a la provisión por depreciación de cartera efectuada por PEDRO DOMEQ, S.A.) ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) tras la reforma operada por la Ley 40/1998 (RCL 1998, 2866), al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción en los términos pretendidos por las resoluciones impugnadas. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 2000/2001, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1999/2000, debe

estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección”.

Como se extrae de los párrafos transcritos, la Audiencia Nacional procede a modificar el criterio de los Tribunales Económico-Administrativos (advirtiendo que el Tribunal Supremo no se habría pronunciado todavía específicamente respecto de la acreditación de las bases imponibles negativas posteriores al ejercicio 1999), en el sentido más favorable al contribuyente, por cuanto entiende que cuando la normativa aplicable se refiere a acreditar la procedencia y cuantía de las bases que pretenden compensarse, realmente implica unas exigencias limitadas en orden a soportar contable o documentalmente la procedencia de dichas bases, en su acepción primigenia, el origen y la correlación entre la cuantía compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el periodo prescrito.

Finalmente, debemos traer a colación un reciente pronunciamiento del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2012 que parece contradecir el criterio defendido por la Audiencia Nacional sin perjuicio de

que la redacción de la propia Sentencia puede conllevar confusión si se contraponen los Fundamentos Segundo y Tercero con el Cuarto, en el que el Alto Tribunal parece concluir en el mismo sentido expuesto por la Audiencia Nacional si bien en los dos Fundamentos anteriores parece que la contradice.

De este modo, el Tribunal expone que:

"(...) Así las cosas, y como antes se ha indicado, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, a través de su Disposición Final Segunda, introdujo dos modificaciones en el régimen de compensación de bases imponibles, del Impuesto de Sociedades, que serían aplicables a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1999 (en el presente caso, se trataba del ejercicio 2001).

En efecto, de un lado, amplió el plazo de compensación, al redactar el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, en los siguientes

términos: "Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas negativas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos". De otro, añadió al referido artículo 23 un apartado 5, en el que se disponía: " 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".

No puede ser más claro el precepto últimamente transcrito en cuanto a la obligación de justificar documentalmente las bases negativas, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron y por tanto resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999 como a las surgidas con posterioridad.

Ciertamente, la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley

40/1998 trató de resolver el tradicional problema de deslinde temporal de normas cuando se produce un cambio legislativo y lo hizo disponiendo que la computación del nuevo plazo de compensación, de diez años- el anterior era de siete-, se llevaría a cabo desde que se determinaron las bases negativas, lo que comportaba que el legislador le daba efecto retroactivo, siendo de aplicación a todas las bases negativas y no a las que surgieran a partir de 1 de enero de 1999.

Ahora bien, ello no puede servir de base para, utilizando el argumento a contrario, llegar a la conclusión de que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, ante la ausencia de una Disposición Transitoria, solo sería aplicable a bases negativas originadas a partir la expresada fecha de 1 de enero de 1999. Y ello por la innecesariedad de dicho tipo de norma, ya 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.

En efecto, como hemos dicho anteriormente, no podemos admitir la existencia de un derecho adquirido a la compensación por la mera generación de bases negativas, por cuanto, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídico tributaria, autonomía que si se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad. De existir un derecho, se trataría de lo que en la Teoría General se ha denominado "derecho eventual" (*ius existens in spe non autem firmiter quaesitum*, en expresión de los antiguos postglosadores) o más común y precisamente, "expectativa", a la que resulta aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional, en el sentido de que " la prohibición de la retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo..."

A la misma conclusión ha de llegarse, y por la misma razón, si se sigue el criterio, que parece más correcto, **de entender que ante el hecho de surgir en determinado ejercicio base imponible negativa, lo que el artículo 23.1 de la Ley 43/1995, antes transcrito, reconoce al sujeto pasivo es una mera "facultad" o posibilidad de actuar inserta en la relación jurídico tributaria ("podrá" dice el apartado 5 del tantas veces repetido artículo 23) y que solo puede hacerse efectiva desde dentro de la misma y con subordinación a ella y a su normativa que, en este caso, y 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 sus soportes documentales.**

Por todo ello, la Ley 40/1998 resulta plenamente constitucional y como la sentencia realiza una interpretación correcta de la

misma en el extremo objeto de recurso, debe ser confirmada, con desestimación de los dos primeros motivos.

Cuarto. — El segundo motivo, en el que se sostiene que, al no presentar justificación suficiente de las bases negativas, la Inspección debió acudir a la estimación indirecta de bases imponibles, no puede ser compartido por esta Sala.

En efecto, la postura carece de justificación alguna, tanto más cuanto supone, tal como sostiene el Abogado del Estado, **alterar el mecanismo de la compensación, que parte de la existencia de bases negativas reflejadas en una liquidación o autoliquidación y lo único que se dispone es determinar la procedencia y cuantía de las mismas, en base a aquellas, pero también con la contabilidad del contribuyente y sus soportes documentales.**

La Ley, **ya lo hemos apuntado en el anterior Fundamento de Derecho, no permite la comprobación de**

autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos y, en consecuencia, la alteración de las bases imponibles declaradas. Solo requiere que se justifique la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas a efectos de su compensación con bases imponibles positivas.

A la vista de todo lo expuesto no podemos sino concluir con que nos encontramos ante una problemática, la de la compensación de bases imponibles negativas y los límites a la comprobación de los órganos administrativo al respecto, que no puede darse por zanjada, estando a los futuros pronunciamientos del Tribunal Supremo al respecto.

2. Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2012, en los recursos nº 5043/2009, 6219/2009, 6386/2009 y 2413/2010

Según tuvimos oportunidad de comentar anteriormente, estas cuatro Sentencias resultan sumamente relevantes por cuanto el Tribunal

Supremo modifica su criterio en relación con el cálculo de intereses de demora en liquidaciones giradas como consecuencia de la anulación de otras anteriores tras los recursos oportunos acogiendo la doctrina establecida en los votos particulares de sus Sentencias de 28 de junio, de 18 de octubre de 2010 y de 23 de mayo de 2011, afirmando que el día final del cómputo de los intereses de demora es el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación original que posteriormente resulta anulada.

En los supuestos analizados se había producido la regularización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de diversos socios de una misma entidad respecto del ejercicio 1988 comenzando el cómputo el último día de plazo para presentar la autoliquidación en periodo voluntario, esto es el 30 de noviembre de 1989 y como diez ad quem el 11 de mayo de 2000, fecha en que se dictó la liquidación resultante de una segunda reclamación económico-administrativa derivada del error incurrido por el órgano administrativo al ejecutar la primera de las resoluciones favorable al contribuyente. Es decir, lo que promueve el contribuyente es que el

cómputo de los intereses de demora debe realizarse hasta el 15 de febrero de 1996, fecha en que se dictó la liquidación definitiva por el Inspector-Jefe que debiera ser la definitiva si la Inspección hubiese actuado conforme a Derecho.

Ante esta problemática, la Sala se remite a su criterio tradicional en relación con los casos en que los órganos inspectores tardan más tiempo en resolver del que debían haberlo hecho cuando el órgano económico-administrativo estima en parte la reclamación y ordena practicar una nueva, en el sentido de que deberán liquidarse intereses moratorios a cargo del sujeto pasivo por el tiempo del retraso, y para ello transcribe su propia jurisprudencia transcribiendo la sentencia de 18 de octubre de 2010 (casación 5704/07, FJ 3º).

No obstante, a continuación la Sala se remite a los dos votos particulares formulados en diversas Sentencias que mantenían aquella postura para concluir que acepta la postura del contribuyente en torno a considerar como día final del cómputo el 15 de febrero de 1996, todo ello en los términos siguientes:

"OCTAVO.- (...)

Este Tribunal, en su sentencia de 28 de Noviembre de 1997 (RJ 1998, 771), fallando un recurso de casación en interés de ley, declaró que no procedían intereses de demora por la suspensión en caso de estimarse parcialmente la reclamación, pero sí intereses de demora desde el final del periodo voluntario hasta la fecha de la liquidación resultante de la reclamación.

Concretamente, señaló la Sala que "cuando se anule un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (art. 61.4 de la L.G.T .) por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora del art. 58.2.b) de la Ley General Tributaria girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el periodo de tiempo que media

desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación, es decir, el interés suspensivo (art. 61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b) de la LGT), respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate, lo que significa que en el caso de autos procede exigir intereses de demora del artículo 58.2.b) LGT , como componente de la deuda tributaria , desde el "dies a quo" inicial o sea desde el día siguiente a la terminación del plazo voluntario de presentación de las declaraciones-liquidaciones, ya indicado, hasta la fecha de la nueva liquidación...".

Esta doctrina ha sido consolidada luego en la sentencias de 6 de Julio y 18 de Noviembre de 2004 (RJ 2005, 442)) y 18 de Noviembre de 2006 ", a la que podemos añadir la de 28 de junio de 2010 (RJ

2010, 5924) (casación núm. 2841/2005).

Hemos de precisar que en el presente caso nos encontramos ante una situación peculiar, que no encajaría de manera perfecta en el supuesto de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa, sino ante una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, fase de ejecución en la que, como hemos declarado en esta misma Sentencia, se abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación, doctrina que, atendida la similitud de supuestos, habilitaría la aplicación en el presente caso de lo expresado anteriormente, en el sentido de liquidar intereses de demora a cargo del sujeto

pasivo por el tiempo del retraso en dictar una nueva liquidación.

Ahora bien, toda la anterior doctrina fue ya objeto de crítica en sendos votos particulares formulados a las sentencias de 28 de junio de 2010 (RJ 2010, 5924) (recurso de casación 2841/05), la antes citada de 18 de octubre de 2010 (RJ 2010, 7396) (recurso de casación 5704/07) y la de 23 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4592) (recurso de casación de 23 de mayo de 2011).

En los votos particulares de estas dos últimas se decía por los firmantes del voto que

"A nuestro juicio, procede excluir del período de liquidación de intereses el tiempo en que el mencionado órgano administrativo de revisión se excedió del plazo previsto para la resolución de la reclamación, (...)".

A continuación y después de la cita de los artículos 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), razonaban que

"En nuestra opinión, los mencionados preceptos de la Ley General Tributaria del año 2003 vinieron a plasmar negro sobre blanco **una consecuencia que ya estaba presente en la naturaleza de la institución, corrigiendo de tal modo un incorrecto criterio interpretativo de los órganos de la Administración, avalado por este Tribunal Supremo.** En efecto, según ha afirmado la jurisprudencia con reiteración, en el ámbito administrativo la institución de los intereses moratorios responde a la misma sustancia que en el ordenamiento jurídico privado. No hay -no había- nada en la legislación tributaria [artículos 58.2.c) y 61.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (RCL 1963, 2490) , General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) y 26 de la Ley 58/2003] ni en la presupuestaria [artículo 17 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre (RCL 2003, 2753) , General Presupuestaria (BOE de 27 de noviembre)] que autorizase a negar a la

obligación de pagar intereses su condición de accesoria de otra principal, sometida a la disciplina de los artículos 1101 , 1108 y concordantes del Código civil (LEG 1889, 27) . Siendo así, no cabe exigir intereses en los casos de mora accipiendi, esto es, en aquellos supuestos en que el incumplimiento o el retraso sean imputables al acreedor, en este caso, la Administración".

Una argumentación inspirada en esta forma de razonar nos lleva a entender que aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación -como acontece en este caso- en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o

jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración, doctrina incluso aplicable con anterioridad a la vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 y que, como preciso corolario, produce el efecto de que aceptemos la postura de la parte recurrente, en el sentido de fijar como día final del cómputo de los intereses de demora el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación definitiva después anulada por el TEAR de Cataluña, esto es el 15 de febrero de 1996.”

3. Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2012 (Rec. Casación núm. 3421/2010): posibilidad de aportar en la vía contencioso-administrativa nuevos elementos probatorios no aportados previamente en la vía administrativa.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras seguidas respecto de un grupo fiscal de empresas en concepto del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal correspondiente al periodo 1996-1999 (ambos inclusive), la Inspección procedió a regularizar la base imponible del Impuesto al rechazar el carácter deducible de diversos gastos incurridos por las Sociedades del Grupo al considerar que éstos no habían sido debidamente justificados por el contribuyente, así como diversas deducciones a la inversiones acreditadas y aplicadas por el contribuyente.

No conforme con la regularización practicada por el Órgano Inspector, y tras agotar la vía económico-administrativa, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, aportando junto con la

demanda una amplia documentación sobre determinados gastos incurridos objeto de regularización, así como sobre algunas deducciones de I+D inaplicadas por la Inspección. Derivado de lo anterior, la Audiencia Nacional dictó Sentencia que si bien era parcialmente estimatoria para los intereses del contribuyente (fundamentalmente respecto al expediente sancionador incoado respecto del contribuyente), no entraba a valorar la extensa documental acreditativa de los gastos cuestionados por la Inspección que había sido aportada por la demandante en el procedimiento judicial, por considerar el Tribunal de instancia que únicamente estaba obligado a revisar el material probatorio obrante el expediente administrativo.

Contra la Sentencia dictada el contribuyente preparó Recurso de Casación al apreciar entre otros motivos casacionales, que la Sentencia de la Audiencia Nacional incurría en incongruencia omisiva al no haberse pronunciado sobre la documentación aportada en el procedimiento.

A este respecto, en la Sentencia de referencia, el Tribunal Supremo

reconoce la posibilidad que ampara al contribuyente en la vía contencioso-administrativa de aportar cuantos elementos probatorios estime oportunos para avalar los hechos en los que funda sus pretensiones, siempre que se haga en el momento procesal oportuno, en base al siguiente razonamiento: *"(...) En efecto, el recurso contencioso-administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía*

administrativa. Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción, (...) dispone en el apartado 3 que "con la demanda y la contestación las partes acompañaran los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo

poder se encuentren" (...)."
Concluyendo finalmente el Tribunal Supremo que: "no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundan su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial".