



Roj: **SAN 2567/2012 - ECLI:ES:AN:2012:2567**

Id Cendoj: **28079230022012100217**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/05/2012**

Nº de Recurso: **249/2009**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2567/2012,**
STS 6037/2013

SENTENCIA

Madrid, a veinticuatro de mayo de dos mil doce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº **249/2009** que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora doña Victoria Brualla Gómez de la Torre en nombre y representación de la entidad **BEAM GLOBAL ESPAÑA, S.L.** 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 4.873.093,87 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 de 21 de julio de 2009, 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 28 de noviembre de 2009, 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 e imposición de costas a la Administración.

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 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

CUARTO.- Concluso el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 17 de mayo de 2012 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad BEAM GLOBAL ESPAÑA, S.L. (en cuanto sucesora por absorción de PEDRO DOMEQ, S.A) la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de mayo de 2009, por la que se desestimaron las reclamaciones económico administrativas deducidas por la citada sociedad frente a los acuerdos del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 28 de diciembre de 2007 y 29 de julio



de 2008 por los que, respectivamente, se liquida el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 1 de septiembre de 2000/31 de agosto de 2001, con una deuda tributaria de 3,647.327,87 euros, y se impone una sanción por infracción leve de 1,225.766 euros.

En el ejercicio regularizado la sociedad se compensa bases negativas procedentes del ejercicio anterior (99/00) por importe de 8.162.015,21 euros, provenientes de la provisión por depreciación de cartera contabilizada por PEDRO DOMEQ, S.A. de 31.187.036,23 euros, que es la diferencia entre el coste de adquisición del 100% de las participaciones de JOHN HARVEY ESPAÑA, S.A. (70.005.000 euros) que compró el 11 de julio de 2000 y el valor teórico de las mismas al final del ejercicio (el 31 de agosto de 2000). Consta en las actuaciones lo siguiente:

1. El 19 de mayo de 2000 se constituye JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. con un capital de 3.010 euros suscrito por JOHN HARVEY BV (entidad residente en Holanda).
2. El 14 de junio de 2000 vende todas las participaciones de aquella sociedad (JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L.) a ALLIED DOMEQ INT. HOLDINGS, BV, también sociedad holandesa.
3. Al día siguiente (el 15 de junio de 2000) JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. amplía su capital hasta 1.000.000 euros con prima de emisión de 69.003.010 euros, suscribiéndose tal ampliación íntegramente por ALLIED DOMEQ INT. HOLDINGS, BV y desembolsándose mediante la aportación de la totalidad de las acciones de JOHN HARVEY BV. Las acciones de ésta pasan a figurar en el activo del balance de JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. por 70.003.010 euros.
4. El 11 de julio de 2000 ALLIED DOMEQ INT. HOLDINGS, BV vende el 100% de las participaciones en JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. a PEDRO DOMEQ, S.A. por 70.005.000 euros.
5. JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. (que había adquirido las acciones de JOHN HARVEY BV por la anterior aportación in natura, siendo éstas su único activo) dota en el ejercicio 99/00 una provisión por depreciación de tales acciones de 31.159.059 euros (producida -la depreciación- entre el 15 de junio y el 31 de agosto de 2000). La dotación se identifica en la memoria de JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. del ejercicio 99/00 con la diferencia entre el precio de adquisición contabilizado (70.000.000 euros) y el valor teórico contable de JOHN HARVEY BV (38.840.940 euros).
6. La pérdida contable de JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. en el ejercicio 99/00 ascendió a 31.185.046,23 euros. Sin embargo tal resultando fue ajustado positivamente por la propia JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. en el importe de la citada dotación a la provisión por depreciación de cartera a efectos de determinación de la base imponible de su impuesto sobre sociedades. Y ello porque, según dice el propio recurrente, tal sociedad consideró que la referida dotación no cumple con los requisitos del artículo 12.3 de la ley del impuesto. Por eso, PEDRO DOMEQ, S.A. dota una provisión de cartera por aquel importe que no es objeto de ajuste positivo al considerarse deducible por aplicación del indicado precepto.

En el acuerdo de liquidación señala el actuario que aunque, formalmente, la corrección del valor practicada por PEDRO DOMEQ S.A. en el ejercicio 99/00 por su participación en la empresa JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. refleja la diferencia entre los valores teóricos al inicio y al cierre del ejercicio de la sociedad participada, derivada de pérdidas contables registradas por la misma, la verdadera naturaleza económica de tal corrección de valor deriva del fondo de comercio atribuible a la participación de JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. en la empresa no residente JOHN HARVEY BV en el ejercicio 99/00.

Según la Inspección, mediante la dotación a la provisión practicada por PEDRO DOMEQ S.A. en el ejercicio 99/00 se da trascendencia fiscal a la dotación hecha por JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. por depreciación de su cartera, pero tal dotación refleja realmente la eliminación del fondo de comercio "pagado" en la adquisición in natura de las acciones de la entidad holandesa y que se ajustó positivamente a efectos del impuesto de JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L.

La liquidación deniega, por tanto, la compensación de la base imponible negativa efectuada por PEDRO DOMEQ S.A. procedente del ejercicio 99/00 por la siguiente y exclusiva razón: porque la dotación a la provisión por depreciación de la filial JOHN HARVEY ESPAÑA, S.L. deriva en realidad de la pérdida contable registrada por ésta cuyo origen es la disminución del fondo de comercio de la participación que esta última entidad tenía en la sociedad no residente JOHN HARVEY BV, que no cotizada en Bolsa.

Por lo demás, el acuerdo de liquidación basa su decisión en la posibilidad de comprobar la base imponible negativa de un ejercicio prescrito en otro no prescrito por efecto del artículo 23.5 de la ley 43/1995 (en redacción dada por la Ley 40/1998, que entró en vigor el 1 de enero de 1999).

Por último, y previa la instrucción del correspondiente expediente, por acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 29 de julio de 2008 se impuso a la entidad actora la



sanción de 2.451.532 euros por la infracción leve prevista en el artículo 191.2 de la Ley General Tributaria de 2003, por considerar ésta más favorable a efectos sancionadores que la vigente (de 1963) en el momento de cometerse la infracción.

SEGUNDO .- No se suscita controversia entre las partes sobre la concurrencia de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 99/00, período impositivo en el que, como hemos señalado, PEDRO DOMEQ, S.A. dotó la provisión por depreciación de cartera por un importe de 31.159.059 euros.

Como hemos señalado en el antecedente anterior, tal dotación es la que determinó la existencia de unas bases imponibles negativas que la propia sociedad (PEDRO DOMEQ, S.A.) se compensó en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio siguiente (00/01), compensación que es rechazada por las resoluciones impugnadas por entender que la operación contable que generó tales bases (la dotación a la provisión de cartera) no reunía los requisitos del artículo 12.3 de la ley del impuesto.

En el primer motivo del recurso discute el demandante la posibilidad de la Administración de revisar las bases imponibles negativas compensadas por derivar las mismas de un ejercicio prescrito, cuestión a la que responde afirmativamente el acuerdo de liquidación por entender que tal revisión está autorizada por el artículo 23.5 de la ley 43/1995 (en redacción dada por la Ley 40/1998, que entró en vigor el 1 de enero de 1999).

Debe, pues, partirse de la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que modifica la ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades para los ejercicios impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, y que, por lo que aquí interesa, dio nueva redacción a los apartados 1, 3 y 5 del artículo 23 de la ley del impuesto sobre sociedades, cuyo texto es el siguiente:

"1. Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

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

5. *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*."

TERCERO .- Esta misma Sala, siguiendo al respecto el reiteradísimo criterio del Tribunal Supremo sobre la materia, ha venido considerando que declarada la prescripción con relación a la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, 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 (sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 - recurso de casación núm. 995/2005-, de 8 de julio de 2010 - recurso de casación núm. 4427/2005-, de 2 de febrero de 2012 - recurso núm. 441/2008 - o de 29 de marzo de 2012 - recurso de casación para unificación de doctrina núm. 16/2009 -).

Esta misma doctrina debe aplicarse aunque los ejercicios anteriores no estuvieran prescritos, en aquellos casos en que la entidad, habiendo presentado las correspondientes autoliquidaciones con bases imponibles negativas pendientes de compensar, no haya sido objeto de comprobación, ante la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que establecía el art. 116 de la ley General Tributaria, lo que obligaba a la Administración, para modificar el resultado de las mismas, a realizar la oportuna comprobación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 120 y siguientes de la misma Ley.

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 en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

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 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 imponibles 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 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 , 8 de marzo de 2012 ó 29 de marzo de 2012).

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 imponibles negativas cuya compensación pretenda, *cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron* .

CUARTO .- Según las resoluciones recurridas, la regulación contenida en los artículos 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades y 106.4 de la Ley General Tributaria 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 imponibles negativas se trata. Pero es que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 , 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 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 imponibles 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 *demonstrar* 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 DOMECCQ, 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 tras la reforma operada por la Ley 40/1998, 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.

QUINTO.- Las razones expuestas, que hacen innecesario abordar el resto de los motivos de impugnación aducido por el demandante, determinan la íntegra estimación del recurso, con la consiguiente nulidad de la liquidación impugnada y de la sanción impuesta (asociada a la comprobación que dio lugar a aquélla), y sin que, a tenor del artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, se aprecien méritos que determinen la imposición de una condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad BEAM GLOBAL ESPAÑA, S.L. (en cuanto sucesora por absorción de PEDRO DOMECCQ, S.A) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 13 de mayo de 2009, por la que se desestimaron las reclamaciones económico administrativas deducidas por la citada sociedad frente a los acuerdos del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 28 de diciembre de 2007 y 29 de julio de 2008 por los que, respectivamente, se liquida el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 1 de septiembre de 2000/31 de agosto de 2001, con una deuda tributaria de 3,647.327,87 euros, y se impone una sanción por infracción leve de 1,225.766 euros, debemos anular y anulamos las citadas resoluciones por su disconformidad a derecho, dejando sin efecto, en consecuencia, tanto la liquidación impugnada como la sanción impuesta.

Todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas procesales causadas en el recurso.

Notifíquese la presente resolución expresando que contra la misma cabe preparar, ante esta misma Sección para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, recurso de casación en el plazo de diez días a contar desde su notificación.



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