



Roj: **STS 3131/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3131**

Id Cendoj: **28079130022021100313**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/07/2021**

Nº de Recurso: **1118/2020**

Nº de Resolución: **1081/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4496/2019,**
ATS 5573/2020,
STS 3131/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.081/2021

Fecha de sentencia: 22/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1118/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/07/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1118/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1081/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **1118/2020**, interpuesto por **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** y, en su nombre y representación, por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 21 de noviembre de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 1064/2017. Ha sido parte recurrida el **REAL CLUB DEPORTIVO DE LA CORUÑA, S.A.U.**, representada por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la citada sentencia de 21 de noviembre de 2019, cuyo fallo acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que ESTIMANDO PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad REAL CLUB DEPORTIVO DE LA CORUÑA S.A.D., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de julio de 2017, debemos anular la misma en los términos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a la misma, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad [...]"

El carácter meramente parcial de la estimación del recurso que contiene el fallo de instancia se justifica en el párrafo final del fundamento segundo de la sentencia impugnada, en que se afirma lo que seguidamente se transcribe:

"...Por todo lo expuesto, y en una valoración conjunta de dichos argumentos, procede, anular la resolución recurrida, si bien dicha estimación será parcial, pues la anulación de la resolución recurrida no obsta a que, la Administración Tributaria, con carácter previo a realizar la liquidación del ejercicio 2012/2013, resuelva si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los créditos fiscales que fueron invocados respecto a ejercicios anteriores, pero sin oponer obstáculo que había precluido temporalmente, el derecho a deducir esta solicitud"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de 22 de enero de 2020, de preparación de recurso de casación contra la sentencia mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como normas infringidas los artículos 66, 66 bis y 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); el artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), con relación con el artículo 126.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI).

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 4 de febrero de 2020, en que también se ordenó el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Administración recurrente ha comparecido mediante escrito de 25 de febrero de 2020 y el club deportivo recurrido el 13 de marzo de 2020, dentro ambos del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 16 de julio de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:



"[...]Determinar si puede solicitarse la rectificación de un ejercicio no prescrito, pero en relación con ejercicios prescritos, respecto de los cuales se solicita asimismo -en unidad de acto- la rectificación de autoliquidaciones presentadas en los últimos diez años -y que derivarían de errores en la determinación de la base imponible- a fin de permitir aflorar bases imponibles negativas que resultarían compensables en el ejercicio no prescrito antes referido [...]"

2. El Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta, interpuso recurso de casación mediante escrito de 11 de agosto de 2020, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando de este Tribunal Supremo que: *"... teniendo por presentado este escrito y por interpuesto el recurso de casación, previos los trámites oportunos, fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y los actos administrativos de los que trae causa"*.

Tal doctrina que la Administración recurrente propone, de forma alternativa a la contenida en el auto de admisión, la expresa del siguiente modo:

"Atendiendo a los términos en que la cuestión aparece planteada en el Auto de admisión del recurso de casación, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que fije la siguiente doctrina:

No es posible, mediante la solicitud de rectificación de la autoliquidación de un periodo no prescrito, reconocer bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse a dicho obligado tributario el mismo plazo que la ley reconoce en favor de la Administración tributaria respecto de la potestad para comprobar ejercicios no prescritos".

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación del Real Club Deportivo de la Coruña, S.A.D. por virtud de escrito de 22 de octubre de 2020 presentó escrito de oposición, en que se pretende de la Sala: *"...declare no haber lugar al recurso de casación y confirme la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2019 recurrida, por ser ajustada a Derecho, con imposición de costas a la recurrente"*.

QUINTO.- Vista pública y deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 20 de julio de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en precisar si el criterio sostenido por la Sala sentenciadora es acertado o no, cuando reconoce el derecho de la sociedad anónima deportiva actora a incorporar bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, en los términos en que se solicitó, con ocasión de la rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio en que podía, por razones temporales, llevarse a cabo la expresada solicitud.

En particular, la respuesta que hemos de ofrecer para resolver el asunto y formar jurisprudencia exige determinar, dando respuesta a la fórmula empleada en el auto de admisión, si puede solicitarse la rectificación de un ejercicio no prescrito, pero en relación con ejercicios prescritos, respecto de los cuales se solicita asimismo -en unidad de acto- la rectificación de autoliquidaciones presentadas en los últimos diez años -y que derivarían de errores en la determinación de la base imponible- a fin de permitir aflorar bases imponibles negativas que resultarían compensables en el ejercicio no prescrito antes referido.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución de la casación, según refleja la sentencia, por derivación de los que constan en el expediente administrativo y no han sido objeto de discordia.

Según indica la Audiencia Nacional en su sentencia, que reflejamos de forma resumida:

1.- El 10 de abril de 2014 se presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012-13, con un resultado a devolver de 35.211,84 euros, correspondiente al periodo impositivo del 01 de julio de 2012 al 30 de junio de 2013.

2.- El 26 de octubre de 2015 se presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación referida, ante la Administración tributaria, en que se manifestó al respecto lo siguiente:



"1. Que en las cuentas anuales de los ejercicios 2003/04, 2004/05, 2006/07, 2007/08 y 2009/10 se incluyeron determinadas revalorizaciones de activos, utilizando como contrapartida cuentas de ingresos que no fueron objeto de ajuste fiscal, y que por tanto, formaron parte de la base imponible declarada.

2. En cumplimiento del *Auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil en fecha 11-12-2013*, la Administración Concursal del Club formuló nuevamente las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012/2013. En dicha reformulación se procedió a eliminar "*el efecto de las revalorizaciones voluntarias registradas en el pasado*" y "*dado que anteriormente se había computado íntegramente como beneficios, se ha corregido la cuenta de reservas*". Así, en la Memoria de las Cuentas Anuales de este ejercicio se incluye la siguiente explicación:

"Corrección de errores y anomalías

Con cargo a la cuenta de Reservas Voluntarias, siguiendo las reglas del vigente Plan General de Contabilidad, se eliminó el efecto acumulado de las operaciones registradas en ejercicios anteriores por revalorizaciones voluntarias, falta de dotaciones por insolvencias en créditos a cobrar y otros deterioros de activos".

3. Las revalorizaciones contables voluntarias no deben tener efecto fiscal alguno, de tal manera que no supone ingreso computable en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades; y que se debe practicar un ajuste negativo en la base imponible del impuesto por el importe de dichas revalorizaciones voluntarias. Si estos ajustes se hubieran realizado, según la sociedad se habrían generado bases imponibles negativas, para los ejercicios 2003/04, 2004/05, 2006/07, 2007/08 y 2009/10.

3.- En suma, el Club solicitó la rectificación de la declaración del periodo 2012/13, con la finalidad de incluir las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, resultado de las revalorizaciones contables indebidamente practicadas, en caso de que dichas revalorizaciones no se hubiesen efectuado (o bien que se hubiesen efectuado, pero después ajustado fiscalmente).

4.- Según la sociedad, la Administración contaba con el plazo de 10 años para comprobar los créditos fiscales (bases imponibles negativas, deducciones), de conformidad con la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria.

5.- Se añadía que subsidiariamente, se solicitaba la rectificación de aquellos ejercicios respecto de los que no se haya verificado la prescripción del derecho a liquidar o a solicitar la rectificación de la autoliquidación, por no haber transcurrido más de cuatro años desde la última actuación con eficacia interruptiva que se haya podido realizar, sin identificar cuáles serían.

6.- La AEAT, el 19 de marzo de 2014, determinó la prescripción del derecho de la interesada a la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2004/05, 2005/06, 2007/08, 2008/09 y 2009/10, señalando que no procedía el reconocimiento en el ejercicio 2012/13 de bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores, no declaradas anteriormente. Dicha resolución fue notificada el 25 de enero de 2016.

7.- Se interpuso frente a la denegación reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC-, el 1 de febrero de 2016, formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones.

No existe impedimento para que la Administración tributaria, al revisar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012-13, reconozca el derecho a consignar en su declaración las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que deberían resultar de la correcta aplicación de la norma.

La modificación de la Ley General Tributaria, operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, establece, por un lado, un plazo de 10 años durante el cual la Administración puede comprobar los créditos fiscales, como es el caso de las bases imponibles negativas o las deducciones; y por otro, admite también de forma expresa que ese reconocimiento del derecho de la Administración a extender la comprobación de los créditos fiscales mucho más allá del plazo general de prescripción de cuatro años, ha de llevar aparejado el reconocimiento de idéntico derecho a favor del contribuyente, en caso de que sea éste el que desee ejercitar su derecho a rectificar las declaraciones presentadas para corregir los referidos créditos fiscales.

Por tanto, entendemos indiscutible que de la misma forma que la Ley ha extendido el derecho de la Administración a comprobar tales créditos más allá del plazo de prescripción del ejercicio en el que se han generado, no cabe ninguna otra solución coherente con los principios por los que se rige la ordenación de nuestro sistema tributario que la de reconocer el derecho del contribuyente a solicitar su correcto reconocimiento cuando los mismos se someten a su comprobación en el seno de un procedimiento.

Entender, como se hace en la resolución aquí recurrida, que el derecho de la Administración para comprobar se extiende más allá del plazo de prescripción durante un período de nada más y nada menos que 10 años y que, por el contrario, la posibilidad del contribuyente de corregir las declaraciones incorrectamente presentadas para adecuar su tributación a su verdadera capacidad económica se reduce a los estrictos 4 años



del plazo general supone un tratamiento totalmente discriminatorio e injustificado, contrario a los principios constitucionales que configuran nuestro ordenamiento y a la propia voluntad manifestada del legislador.

Por otro lado, a la vista de las afirmaciones que se realizan en la resolución recurrida, según las cuales habría prescrito el derecho de esta parte a rectificar las autoliquidaciones de los ejercicios en los que se registraron las actualizaciones contables antes mencionadas (2003/04, 2004/05, 2006/07, 2007/08 y 2009/10), conviene aclarar, una vez más, que esta parte no pretende la rectificación de dichas declaraciones, sino tan sólo la del ejercicio 2012 cuya comprobación se inició en un primer momento por la propia Administración, al objeto de consignar en ella el arrastre de las bases impositivas negativas que se generaron en los referidos períodos impositivos.

Y esa es justamente la posibilidad que contempla la Ley 34/2015 en la Exposición de motivos antes transcrita, al admitir que el derecho del contribuyente a aprovechar los créditos fiscales puede ejercitarse con ocasión de la rectificación de sus autoliquidaciones cuando la Administración, a la hora de determinar la procedencia o no de la misma, *"deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar"*.

De esta forma, de igual manera que la norma, cuando de la comprobación por parte de la Administración se trata, se ha esforzado en distinguir el plazo general de prescripción de 4 años para las facultades de liquidación del plazo de 10 años para las potestades de comprobación, se respetan también en nuestro caso los dos plazos que juegan en este caso; por un lado, el plazo de 4 años para solicitar la rectificación del ejercicio 2012, que es el único cuya modificación ha instado mi representada y, por otro, el plazo de 10 años de generación de los créditos fiscales que han de ser verificados para determinar si tal rectificación es o no procedente.

8.- El TEAC, el 5 julio de 2017, desestimó la reclamación citada.

TERCERO.- La argumentación de la sentencia de instancia.

El razonamiento de la sentencia recurrida para conceder, matizadamente, el derecho al trámite pedido, esto es, a incorporar a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del período 2012-2013 créditos de impuesto que en su día no se declararon, porque no existían, y solo después se considera que generaron las bases impositivas. Tales créditos proceden de ejercicios afectados por la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos y, por ende, por la posibilidad contenida en el art. 120.3 LGT (art. 66.c) LGT), se contiene en los pasajes siguientes de su fundamento segundo:

"[...] Sentado lo anterior se debe indicar:

a) Que los términos de la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, *"así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar"* no han tenido reflejo expreso en la citada norma, lo que ciertamente ha sido muy criticado por la doctrina que habla de "asimetría" al referirse a las posiciones del administrado y la Administración.

Por lo que, en principio, el plazo de 10 años no es aplicable al sujeto pasivo.

b) Las bases impositivas se contemplan como el resultado de la aplicación de las normas de cuantificación del impuesto en un determinado período que de arrojar un resultado negativo permitan su toma en consideración en los períodos posteriores para minorar la deuda tributaria.

A ello aluden desde la faceta procedimental, los *artículos 120 y 101 de la LGT*, cuando se refieren a las autoliquidaciones y liquidación tributaria con resultado a compensar.

c) *Esta Sala y Sección en sentencia de 21 de diciembre de 2017, recurso 204/2016*, FJ4 ha declarado que solo son susceptibles de ser compensadas aquellas bases impositivas negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación.

d) *La sentencia de esta Sección de 16 de junio de 2016, recurso 252/2014*, no resulta de plena aplicación al supuesto de autos, pues en su Fundamento de Derecho Tercero afirmaba que *"la Administración ha regularizado las magnitudes relativas a las revalorizaciones contables de los inmuebles"*, lo que no sucede en el caso de autos, si bien dicha sentencia habla del concepto de "íntegra regularización" que reiteramos por su importancia.

e) En la *STS de 22 de noviembre de 2017, RC 2654/2016*, también se recoge expresamente el principio de íntegra regularización en la que se planteaba que le recurrente tenía bases impositivas negativas correspondientes a ejercicios anteriores a 2003, no las compensó en el ejercicio 2003 porque en su autodeclaración correspondiente a este año no tenía rentas positivas que las pudiesen absorber y por la razón anterior, esas bases negativas les aplicó en los ejercicios posteriores de 2005, 2006 y 2007.



Al regularizarse por la Inspección el ejercicio 2003 a través de la liquidación allí controvertida y aparecer en dicha regularización rentas positivas, la recurrente intentó trasladar al ejercicio 2003 las bases negativas inicialmente aplicadas en el ejercicio de 2005 y rectificar al efecto la autoliquidación del ejercicio de 2005.

La recurrente señalaba que el *art. 119.3 de la LGT de 2003* no era de aplicación a los créditos fiscales derivados de bases negativas que son susceptibles de modificación a través de una rectificación de la liquidación mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la liquidación tributaria, y así resultaba de lo que establecía el *art. 23 de la Ley 43/1995* que, según la actora, permitía compensar las bases negativas durante un período de hasta 15 años.

Se añadía que la modificación de la LGT 2003 llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha esclarecido que la aplicación de las bases negativas a un determinado ejercicio no es una opción inmodificable que deba regirse por el *art. 119.3 de dicho texto legal*, pues dicha modificación legal ha introducido en dicho *art. 119* un nuevo apartado 4, del que deriva que si es posible modificar la opción que se ha hecho de la aplicación de bases imponibles negativas mientras no se haya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos. Además, se indicaba que ese límite temporal (para las posibles modificaciones), resultaba de aplicación a partir del año 2015.

Y el Alto Tribunal acogía el motivo en el Fundamento de Derecho Sexto de su resolución, invocando el principio de integral regularización, con cita de su *Sentencia de 26 de enero de 2012, RC 5631/2008*, si bien delimitando el alcance de su fallo de la siguiente manera (a) no significa reconocer a la recurrente el derecho a que se le aplique directamente la compensación que solicitó respecto de bases negativas en ejercicios anuales anteriores; (b) tan sólo se concede el distinto derecho a que la Administración tributaria, con carácter previo a realizar la liquidación resultante de la actividad inspectora, resuelva sí era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los concretos créditos fiscales que fueron invocados respecto de ejercicios anteriores, pero sin oponer como obstáculo que había precluido temporalmente el derecho a deducir esa solicitud; y (c) queda también a salvo el derecho de la Administración de condicionar la compensación solicitada para la liquidación litigiosa a la dejación sin efecto de la compensación que por los mismos créditos fiscales hubiese realizado la entidad recurrente en otros ejercicios fiscales diferentes a los aquí controvertidos.

Téngase en cuenta, que el propio escrito rector afirma que no pretende obviar el derecho de la Administración a comprobar y determinar si el importe de los créditos fiscales, cuya acreditación se solicita, es correcto.

Y dichos razonamientos, en especial sus conclusiones son perfectamente aplicables en el caso de autos, y al ejercicio 2012, que no se encuentra prescrito.

f) En la Consulta de la DGV 4/2400-14, de 11 de septiembre se recoge "Por lo tanto, en la medida en que el plazo para aplicar las deducciones es de 18 años, a contar desde la conclusión de los periodos impositivos en los que se efectuaran los gastos correspondientes, dichas deducciones podrán aplicarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo de 2013, aunque alguno de dichos periodos estuviera prescrito [...]".

CUARTO.- Consideraciones jurídicas que debemos tener en cuenta para aplicables al presente asunto.

Cabe anticipar que este Tribunal Supremo considera que el recurso de casación promovido por el Abogado del Estado debe ser estimado y, consecuentemente, casada la sentencia de instancia, que reconoce el derecho a compensar (modificadas *ad hoc*) bases imponibles negativas de ejercicios prescritos, sin perjuicio de la comprobación sobre su procedencia. Las razones para alcanzar dicha conclusión son las siguientes:

1) Como resulta obvio, el artículo 66 bis.2 de la Ley General Tributaria es posterior a los hechos y, por ende, a su inaplicabilidad sustantiva o material -en cuanto regula el plazo especial de prescripción de diez años con que cuenta la Administración "para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación", a lo que se añade su inaplicabilidad *ratione temporis*.

2) El hecho de que el Club demandante en la instancia sostenga que no haya pedido la rectificación de las autoliquidaciones antiguas, sino de la no afectada por la prescripción, la del ejercicio partido 2012-2013, no altera la circunstancia esencial de que sería preciso, para dar contenido y sentido a la rectificación instada, no afectada por la prescripción extintiva, rectificar o modificar también las declaraciones de los ejercicios prescritos, en lo necesario para generar o aumentar las bases imponibles negativas y poder así compensarlas con las positivas.

3) La prescripción, en el régimen general del *art. 66 LGT*, en sus diversas modalidades, opera automáticamente, esto es, por el transcurso del plazo de cuatro años, unido a la inactividad en ese periodo, como institución implantada en todo el ordenamiento jurídico al servicio de la seguridad jurídica, que hace suponer *iuris et de iure* que hay un abandono en el ejercicio de las potestades o facultades (la Administración) o de los derechos



subjetivos (los administrados). Cuando esta Sala ha controvertido esa presunción lo ha sido, generalmente -al margen, claro es, de los problemas dogmáticos de la interrupción y su extraordinaria complejidad en el mundo tributario- con soporte en el principio de la *actio nata*, que enerva esa presunción de abandono cuando las acciones o derechos, por alguna razón ajena a la voluntad del titular, no se pueden ejercitar.

4) Esto significa que, una vez transcurridos tales plazos fatales, extintivos de derechos, y consumada la prescripción, resulta indiferente la aparición de hechos sobrevenidos, como la constancia, en este caso, del error contable supuestamente padecido en su día, aunque tengan su origen en la formulación de nuevas cuentas con ocasión del procedimiento concursal a que se vio sometida la entidad -sin que, por cierto, tengamos una constancia indubitada de que ese supuesto error, aun considerado irrelevante para rehabilitar una acción fenecida, haya provenido de ese proceso concursal-.

También es indiferente que haya hechos sobrevenidos sucedidos después de los cuatro años, pero antes del largo periodo reconocido -18 años, según el art. 25.1 TRLIS, aplicable al caso- para la compensación de bases negativas ya declaradas e inmutables para el contribuyente.

5) A tal efecto, el criterio contenida en la respuesta a consultas vinculantes de la DGT, como la V 2400-14, de 11 de septiembre, mencionada en la sentencia de instancia sin que su cita, en tanto sustentadora de la tesis conducente a la estimación, haya venido acompañada de un razonamiento sobre su influencia como argumento trascendente -aparentemente, por aplicación del principio de vinculación a los actos propios, que sin embargo no se cita-, no sirve al caso, pues se refiere a deducciones que se aplican fuera del plazo de cuatro años, pero que no se modifican ni pretenden modificarse.

Esto es, lo que cabe extraer de ese criterio administrativo es diferente a lo que en este recurso de casación nos ocupa: "...Por lo tanto, en la medida en que el plazo para aplicar las deducciones es de 18 años, a contar desde la conclusión de los periodos impositivos en los que se efectuaron los gastos correspondientes, dichas deducciones podrán aplicarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo de 2013, aunque alguno de dichos períodos estuviera prescrito. Sin perjuicio de que las mismas deban acreditarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria".

No habría inconveniente en trasladar esta tesis, no ya a deducciones pendientes de aplicar, sino también a la compensación de bases negativas, siempre que se tratara de bases declaradas como tales en los ejercicios de origen -a partir de los cuales se desencadena el cómputo temporal para la compensación-, no así de bases imponibles nuevas, fruto de un ingenioso mecanismo de rectificación, esto es, no actuando sobre los ejercicios de generación -en que podrían ser modificadas- sino en el de compensación, que no permite crear un crédito fiscal para su compensación, alterando la existencia o importe de esas bases.

6) Finalmente, el invocado principio de *regularización íntegra*, a que esta Sala se ha referido en diversas sentencias -y está llamado a desempeñar un papel de creciente importancia para la consecución de objetivos constitucionales de capacidad económica y justicia tributaria, ex art. 31.1 CE- no juega tampoco en el asunto que nos ocupa, porque la situación jurídica examinada en nuestra sentencia STS de 22 de noviembre de 2017, pronunciada en el recurso de casación nº 2654/2016, difiere notablemente de la propia del caso debatido, entre otras razones por una que resulta elemental en su simplicidad: porque no había una regularización abierta.

Así, como consecuencia -o, al menos, con ocasión- del concurso de acreedores, la SAD pretende ameritar que sus bases imponibles eran negativas o son mayores de las declaradas en su día, como consecuencia de errores contables aflorados, supuestamente, en el mencionado concurso, de modo que lo que pretende, ya decimos que con cierto ingenio, aunque ineficaz, es rectificar la autoliquidación del periodo 2012-2013, no afectada aún por la prescripción, pero para compensar en tal ejercicio las bases negativas de los periodos 2003/2004, 2004/2005, 2006/2007, 2007/2008 y 2009/2010, generadas *ad hoc*, al margen de lo declarado en su día, con la finalidad de incorporar tales bases, a los fines de su compensación.

En cambio, el *factum* de la sentencia de 22 de noviembre de 2017 se explica con precisión en ella (se subraya ahora con fines de énfasis):

"III.- El cuarto motivo reprocha la infracción del artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general Tributaria (LGT 2003), en relación con el 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades (L/ISOC 1995).

Se intenta explicar o justificar, en esencia, con lo que seguidamente se expone.

Se hacen inicialmente estas afirmaciones fácticas: la recurrente tenía bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios anteriores a 2003; no las compensó en el ejercicio 2003 porque en su



autodeclaración correspondiente a este año no tenía rentas positivas que las pudiesen absorber; y por la razón anterior, esas bases negativas las aplicó en los ejercicios posteriores de 2005, 2006 y 2007.

Al regularizarse por la Inspección el ejercicio 2003 a través de la liquidación aquí controvertida y aparecer en dicha regularización rentas positivas, la recurrente intentó lo siguiente: (a) trasladar al ejercicio 2003 las bases negativas inicialmente aplicadas en el ejercicio de 2005 y rectificar al efecto la autoliquidación del ejercicio de 2005.

Se dice a continuación que la Administración Tributaria y la sentencia recurrida han entendido que, una vez aplicadas por el contribuyente unas bases negativas en un concreto ejercicio fiscal, no es posible rectificar la auto declaración en este punto para trasladar dichas bases negativas a otro ejercicio distinto; y que así había de ser entendido por impedirlo esta prescripción del artículo 119 de la LGT 2003 ...".

Por lo demás, ni cabe invocar la pretendida existencia en favor de los contribuyentes de un derecho -no proclamado en el ordenamiento jurídico ni decantado a través de principios generales del ordenamiento, que tampoco se alegan como tales-, en virtud del cual la norma contenida del art. 66.bis.1 LGT -al margen de los evidentes problemas de aplicabilidad, posterior a los hechos- traslada en favor del contribuyente una facultad paralela de autocomprobar los mismos ejercicios afectados por la dimensión temporal de la regularización -o por la norma especial sobre prescripción-. Baste para ello, además del déficit de razonamiento al respecto, que el precepto aludido se refiere a la prescripción de la facultad de comprobación que incumbe a la Administración, que es una institución naturalmente ajena a la de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y a su régimen completo y cerrado de prescripción (art. 66.c), en relación con el 120.3 LGT).

QUINTO.- Interpretación jurídica de las cuestiones planteadas en el auto de admisión.

La cuestión interpretativa que la Sección de Admisión de esta Sala nos propone debe ser contestada en el sentido propugnado por el Abogado del Estado, con una respuesta inspirada en alguna medida en ella, porque la fórmula que emplea sintetiza de un modo más claro y preciso, a nuestro parecer, que la propuesta en el auto de admisión, lo que se pretende decir. Por ende, a efectos de fijación de jurisprudencia, cabe declarar lo siguiente:

La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer *ex novo* bases impositivas negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto.

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

SEXTO.- Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

Consecuencia naturalmente derivada de tal interpretación que hemos efectuado sobre los artículos 66, 66 bis y 120.3 LGT, junto a sus concordantes, es la declaración de haber lugar al recurso de casación suscitado por la Administración del Estado, toda vez que el criterio establecido por la Sala de instancia es disconforme a Derecho, ya que interpreta incorrectamente tales preceptos y no se ajusta estrictamente a nuestra doctrina.

SÉPTIMO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, con arreglo al criterio prevaleciente en la Sección en interpretación del art 139 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 21 de noviembre de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1064/2017, sentencia que se casa y anula.



3º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 1064/2017, deducido por el Real Club Deportivo de la Coruña, S.A.D contra la resolución del TEAC, de 5 de julio de 2017, desestimatoria de la reclamación formulada contra la resolución de la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC), del 25 de enero de 2016, denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012-2013.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni de las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ