



Roj: **SAN 4496/2019** - ECLI: **ES:AN:2019:4496**

Id Cendoj: **28079230022019100491**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/11/2019**

Nº de Recurso: **1064/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001064/2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06127/2017

Demandante: REAL CLUB DEPORTIVO DE LA CORUÑA, S.A.D.

Procurador: ARGIMIRO VÁZQUEZ GUILLÉN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Madrid, a veintiuno de noviembre de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número **1064/2017**, se tramita a instancia de la entidad **REAL CLUB DEPORTIVO DE LA CORUÑA, S.A.D.**, representada por el Procurador Don Argimiro Vázquez Guillén, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 5 de julio de 2017, relativa al **Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012 y cuantía indeterminada**, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, en fecha 31 de octubre de 2017, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación



de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" A LA SALA SUPLICO: *Que tenga por presentado este escrito en tiempo y forma, por formalizado escrito de demanda en el recurso número 1064/2017 y, en su virtud y previos los trámites legales oportunos, dicte sentencia por la que se estime el presente recurso y anule la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sesión celebrada el 5 de julio de 2017, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número 00/00858/2016, así como la resolución dictada en fecha 25 de enero de 2016 por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria de la que trae causa, por no ser ajustadas a Derecho."*

SEGUNDO.- De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que teniendo por presentado este escrito, se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas."

TERCERO.- No habiendo solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 21 de junio de 2018; y, finalmente, mediante providencia de 11 de noviembre de 2019 se señaló para votación y fallo el día 14 de noviembre de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

CUARTO.- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido **Ponente el Ilmo. Sr. D. Jesús María Calderón González, Presidente de la Sección**, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- El presente recurso contencioso administrativo se interpone 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, desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada en impugnación de 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 una solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: Con fecha 10 de abril de 2014 se presenta por la recurrente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012, con un resultado a devolver de 35.211,84 euros, correspondiente al periodo impositivo del 01-07-2012 al 30-06-2013.

Con fecha de 26 de octubre de 2015 la interesada presentó una solicitud rectificación de la autoliquidación relativa al IS de 2012, Modelo 200, ante la DCGC de Madrid, manifestando, en lo que aquí interesa, 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.

En definitiva, solicitó la rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades 2012/13, para que se incluyeran las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores afectados por las revalorizaciones contables indebidamente practicadas que habrían resultado, en caso de que dichas revalorizaciones no se hubiesen efectuado (o bien que se hubiesen efectuado, pero después ajustado fiscalmente).

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.

Agregaba el contribuyente que, subsidiariamente, y para el caso de que el razonamiento expuesto no se acogiera por la Administración, 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

A la vista de las alegaciones, y tras el oportuno expediente de comprobación, la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la DCGC de Madrid, en fecha 19 de marzo de 2014, y por lo que aquí interesa, 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 día 25 de enero de 2016.

SEGUNDO: Disconforme el interesado con la anterior resolución fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 1 de febrero de 2016, formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones;

Tras la explicación de los antecedentes de la entidad, que llevan a solicitar la inclusión en la declaración definitiva del Impuesto sobre Sociedades de 2012 de las bases imponibles negativas de los ejercicios anteriores, que habrían resultado en caso de haber otorgado a las revalorizaciones contables indebidamente practicadas en dichos ejercicios el tratamiento fiscalmente correcto, la recurrente señala lo siguiente:

No existe ningún impedimento para que la Administración tributaria, con ocasión de la revisión del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, reconozca el derecho de mi representada a consignar en su declaración, dentro del apartado previsto para ello, las bases imponibles negativas procedentes 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.

TERCERO: En fecha 5 de julio de 2017, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó la reclamación económico administrativa, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

SEGUNDO.- El recurrente aduce un único motivo de impugnación:

- Improcedencia de la resolución recurrida.

La pretensión de la parte consiste en defender su derecho a rectificar la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, al objeto de que se incluyan en la misma las bases impositivas negativas que habrían debido consignarse como procedentes de diversos ejercicios anteriores en los que se determinó de forma incorrecta la base imponible del ejercicio.

Para sostener tal pretensión esta parte viene invocando, entre otros argumentos, el cambio normativo introducido en la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que, al mismo tiempo que extiende el derecho de la Administración a comprobar las bases impositivas negativas de los diez últimos ejercicios reconoce, a nuestro juicio, el correlativo derecho del contribuyente a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones con el mismo alcance.

Por su parte, la resolución aquí recurrida entiende que esa modificación solamente afecta al primero de los derechos comentados, esto es, al de la Administración para comprobar, pero no así al segundo, que seguiría estando regido por el plazo general de cuatro años y que impediría, según el Tribunal, incluir en la declaración del ejercicio 2012 créditos fiscales procedentes de ejercicios prescritos en el momento de instarse la rectificación, confirmando así una desigualdad en las relaciones entre la Administración y el contribuyente que, a nuestro entender, resulta contraria a los principios por los que debe regirse nuestro sistema tributario, tal como esa Audiencia Nacional ha tenido ocasión de reconocer en un supuesto similar en sentencia de 16 de junio de 2016 que posteriormente analizaremos.

Para resolver la cuestión que es objeto de controversia debemos recordar, brevemente, los antecedentes más relevantes en los que se fundamenta la pretensión que viene manteniendo esta parte. A este respecto, y sin perjuicio de remitirnos a los escritos presentados a lo largo del expediente, podemos destacar los siguientes hechos más importantes:

- El Real Club Deportivo de La Coruña, S.A.D. (en adelante el "Club" o "la Sociedad") fue declarado en situación de concurso voluntario de acreedores por el Juzgado de lo Mercantil nº 2 de A Coruña el 14 de enero de 2013, habiéndose dictado sentencia en fecha 5 de febrero de 2014 por la que se aprueba judicialmente el convenio presentado por el Club, cesando todos los efectos de la declaración de concurso.

- Las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012/2013 fueron formuladas inicialmente por el anterior Consejo de Administración del Club, siendo dichas cuentas anuales rechazadas por la Junta General de Accionistas celebrada en fecha 20 de diciembre de 2013.

- En las citadas cuentas anuales se incluían determinadas revalorizaciones de activos materiales e intangibles que la Sociedad había procedido a registrar en ejercicios anteriores, utilizando como contrapartida cuentas de ingresos que no fueron objeto de ajuste en la respectiva liquidación del Impuesto sobre Sociedades y que, por lo tanto, formaron parte de la base imponible declarada en los diferentes ejercicios. Tal y como consta en el



expediente, esta parte presentó en su momento toda la información necesaria, debidamente acreditada, sobre el importe y el concepto al que obedecieron las citadas revalorizaciones, así como los ejercicios afectados, que son en concreto: 2003/04, 2004/05, 2006/07, 2007/08 y 2009/10.

- En cumplimiento del Auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil nº 2 de A Coruña en fecha 11 de diciembre de 2013, la administración concursal del Club procedió a formular nuevamente las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012/2013. En dicha reformulación, entre otros ajustes y correcciones, 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".

- Dichas cuentas anuales reformuladas, auditadas por la entidad Auren, fueron aprobadas por la Junta General de Accionistas de la Sociedad celebrada el 25 de noviembre de 2014. En la Nota 2.8 de la Memoria, aportada al expediente, 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."

- Tal y como consta en el expediente, esta parte expuso en su momento ante la Administración los argumentos en base a los cuales debía concluirse que todas las revalorizaciones contables efectuadas voluntariamente por el Club, de acuerdo con la normativa aplicable y la doctrina mantenida de forma reiterada por la DGT, no deben producir efecto fiscal alguno, de tal manera que no deben suponer un ingreso computable en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, si, tal como aquí ha ocurrido, el sujeto pasivo opta por incluir el importe de la revalorización en el resultado contable, debe practicarse un ajuste negativo en la base imponible del impuesto por el importe de la revalorización, con el objeto de no someterla a gravamen.

Los anteriores antecedentes son los que llevaron a esta parte a solicitar a la Administración, en el expediente que se estaba tramitando con respecto al Impuesto sobre Sociedades de 2012, que incluyese en la declaración definitiva de dicho período la consignación de las bases imponibles negativas de los ejercicios anteriores que habrían resultado en caso de haber otorgado a las revalorizaciones contables indebidamente practicadas en dichos ejercicios el tratamiento fiscal correcto.

En este punto, debemos destacar que las consideraciones expuestas sobre la realidad de lo acontecido y los razonamientos jurídicos que nos llevan a defender la improcedencia del tratamiento fiscal aplicado en las declaraciones presentadas a las revalorizaciones ya reiteradas no han sido objeto de discusión en ningún momento ni por la Administración ni por el TEAC en la resolución aquí impugnada, que se han limitado a denegar la pretensión de esta parte al considerar que habría prescrito la posibilidad de modificar las bases imponibles de los ejercicios afectados.

Frente a tal postura, debemos insistir en que tanto la normativa aplicable como los principios por los que debe regirse el ordenamiento tributario y la aplicación del mismo por la Administración habilitan a reconocer el derecho que esta parte pretende ejercitar.

Antes de exponer los motivos que nos llevan a mantener tal afirmación interesa dejar claro desde este momento dos ideas esenciales:

(i) En primer lugar, que esta parte no pretende la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios afectados por las revalorizaciones ya comentadas (2003/04, 2004/05, 2006/07, 2007/08 y 2009/10), sino la del ejercicio 2012 al objeto de que se incluyan en la misma los créditos fiscales que deberían haber resultado de tales períodos; ejercicio éste, el de 2012, que en el momento de instarse su rectificación por mi representada no se encontraba prescrito.

(ii) En segundo lugar, que el derecho cuyo reconocimiento postula esta parte no pretende obviar, como no podía ser de otra manera, el consiguiente derecho de la Administración a comprobar y determinar si el importe de los créditos fiscales cuya acreditación se solicita es o no correcto.

Sentado lo anterior, podemos comenzar reiterando que no existía ningún impedimento para que la Administración, con ocasión de la revisión del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 que se estaba llevando a cabo iniciada con el requerimiento remitido en el mes de septiembre de 2014, reconociese el derecho del Club a consignar en su declaración, dentro del apartado previsto para ello, las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores que deberían resultar de la correcta aplicación de la norma.



Si bien esta posibilidad de revisar las bases imponible negativas de ejercicios precedentes ya se venía reconociendo y aplicando en la práctica por la Administración, durante todo el período de tiempo que la normativa correspondiente otorgaba al contribuyente para proceder a la compensación de tales bases, en una interpretación que ha sido convalidada por los Tribunales de Justicia, lo cierto es que la modificación de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, vino a despejar cualquier duda que pudiera existir al respecto.

La citada norma ha regulado, 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 imponible negativas o las deducciones. Tal como se señala de forma expresa en su Exposición de Motivos, las modificaciones que se introducen al respecto de esta cuestión son meramente aclaratorias de la situación ya existente, al reconocer en concreto lo siguiente:

"La disposición final sexta recoge una serie de modificaciones de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, entre las que cabe destacar la modificación de aquellos apartados que establecen unos plazos específicos de comprobación de créditos fiscales, ya sean bases imponible negativas, deducciones por doble imposición o incentivos fiscales, con el objeto de adecuar su redacción a la contenida en la Ley General Tributaria, evitando dudas interpretativas en relación con la realización de las actuaciones de comprobación a desarrollar por los órganos de la Administración Tributaria."

Por otro lado, y en lógica consonancia con lo anterior, la misma Exposición de Motivos admite también de forma expresa que ese reconocimiento (ya inequívoco, al venir plasmado en la norma) del derecho de la Administración a extender la comprobación de los créditos fiscales 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.

En concreto, después de insistir en que las reformas que se aprueban en esta materia incorporan una "aclaración" de carácter trascendente, dirigida a explicitar la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia venía suscitando, la referida Exposición de Motivos señala que:

"Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, 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."

Por tanto, tal disposición sólo puede interpretarse en el sentido defendido por esta parte, esto es, que con ocasión de la rectificación de un ejercicio no prescrito (en este caso el 2012), se pueden plantear por el contribuyente, y la Administración tiene la consiguiente posibilidad de comprobar, cuestiones procedentes de ejercicios que en ese momento puedan estar prescritos pero que extiendan sus efectos al ejercicio en cuestión cuya rectificación se esté instando.

Esta interpretación es la única que puede resultar equitativa con respecto al correlativo derecho que la norma concede a la Administración a revisar las bases imponible negativas de los 10 años anteriores, el cual también es limitado por la norma a que dicha revisión se produzca con ocasión de la comprobación de un ejercicio abierto a prescripción.

Así lo establece el nuevo artículo 66.bis de la LGT introducido tras la reforma ya comentado.

En este contexto, 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, siempre que ello se realice, como exige la norma, en el seno de la comprobación de un período abierto al plazo de prescripción general de 4 años, 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 correlativo e igualitario derecho del contribuyente a solicitar su correcto reconocimiento cuando éste se insta en el seno de una rectificación de una autoliquidación respecto de la cual se encuentra abierto el citado plazo de prescripción.

Máxime cuando, como aquí acontece, es el propio legislador el que ha querido dejar constancia expresa, en la Exposición de Motivos de su reforma, de las razones que le han llevado a recoger una serie de modificaciones y de las distintas implicaciones que las mismas han de proyectar sobre el conjunto de los intervinientes en la relación jurídico-tributaria.



Invoca diversas sentencias del TC.

En este sentido, entender, como se hace en la resolución 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.

Tal discriminación se asume con una sorprendente claridad por la Administración al señalar que el derecho a solicitar la rectificación por parte del contribuyente no puede identificarse con el derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de los créditos fiscales generados en ejercicios anteriores, resaltando que *"Para este último el plazo de prescripción es de diez años, para el anterior el plazo es de cuatro años"*.

En términos similares se manifiesta el TEAC en la resolución aquí recurrida, al afirmar que *"mientras que el derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de los créditos fiscales generados en ejercicios anteriores prescribe a los 10 años, el derecho a solicitar la rectificación por parte del contribuyente prescribe a los 4 años"*.

A la vista de las afirmaciones del TEAC debemos destacar que no es cierto que el plazo para iniciar la comprobación de los créditos fiscales de que dispone la Administración sea de 10 años. Eso no es lo que establece el apartado 2º del artículo 66.bis que antes hemos transcrito y que la resolución aquí recurrida omite. El plazo para iniciar esa comprobación sigue siendo de 4 años, otra cosa es que en dicha comprobación se puedan verificar créditos fiscales de los últimos 10 años que tengan efecto en el ejercicio que es objeto de esa comprobación.

En cualquier caso, aclarado lo anterior, no alcanzamos a entender por qué motivo ha de entenderse que un derecho, el de la Administración, puede resultar desproporcionadamente más amplio que el correlativo del contribuyente cuando ambos, como hemos expuesto, van encaminados al mismo fin, que no es otro que la de alcanzar una tributación correcta y acorde con la capacidad contributiva realmente manifestada, y el propio legislador se ha molestado en dejar constancia, con la meridiana claridad que hemos expuesto, de su opinión al respecto.

Por si todo lo expuesto hasta el momento no fuera suficiente, podemos fundamentar también nuestro derecho en el principio de regularización íntegra que rige las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria y que ha sido reconocido en multitud de ocasiones por la jurisprudencia de nuestros Tribunales [a modo de ejemplo, sentencias del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2009 (recurso 4608/2006) o 10 de mayo de 2010 (recurso 1454/2005)].

Principio que resulta sin duda de aplicación al presente caso por más que la resolución dictada por la Administración tributaria de la que trae la resolución aquí recurrida señale que desestima una solicitud de rectificación de mi representado, pues la misma, como hemos explicado en los antecedentes de hecho y se puede comprobar en el expediente, se formuló en el seno de un expediente de comprobación iniciado por la Administración mediante requerimiento emitido en 2014.

En cualquier caso, al margen de cuestiones meramente formales o procedimentales, lo importante es que este principio es el que ha llevado a esa misma Sala de la Audiencia Nacional a la que nos dirigimos a reconocer el mismo derecho que pretende defender esta parte en su reciente sentencia de 16 de junio de 2016 (recurso 252/2014), en un supuesto de hecho similar en el que el contribuyente había aplicado unas revalorizaciones contables sobre un inmueble que, sin embargo, no habían sido ajustadas en las respectivas declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, habían dado lugar a una tributación.

Pues bien, en el seno de un expediente de comprobación de una deducción por reinversión aplicada por el contribuyente en su declaración del ejercicio 2005 con motivo de la transmisión de dicho inmueble revalorizado y ante la denegación por la Administración de la citada deducción, el obligado tributario solicita que se le reconozca el derecho a rectificar sus declaraciones de ejercicios anteriores para recoger los ajustes negativos que debían haberse realizado para eliminar los efectos de las citadas revalorizaciones y aplicar las bases imponibles que pudieran resultar de dichos ejercicios en el año 2005 que era objeto de liquidación.

Invoca la sentencia de esta Sala y Sección de 16 de junio de 2016, recurso 252/2016 y las Consultas de la DGT V2396-12, de 12 de diciembre y V2400-14, de 11 de septiembre de 2014.

En conclusiones, la recurrente cita la STS de 22 de noviembre de 2017, recurso 2654/2016.



La resolución recurrida en su Fundamento de Derecho Segundo aborda la cuestión suscitada en los siguientes términos:

"SEGUNDO: A la hora de resolver la presente controversia, hemos de tener en cuenta el artículo 66 de la Ley General Tributaria, 58/2003, de 17 de diciembre (LGT) y el 66 bis, tras la modificación introducida por la Ley 34/2015:

Señala el artículo 66 de la LGT:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación".

Por su parte, el artículo 66 bis de la LGT establece en relación al Derecho a comprobar e investigar:

"1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de 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, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones."

Así pues, el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de los incentivos fiscales comentados prescribe a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación o aplicación.

Cuestión diferente es la que solicita la recurrente, esto es, la comprobación por la Administración a instancia de la interesada tras la presentación de una rectificación de autoliquidación.

El artículo 120.3 de la LGT, relativo a las autoliquidaciones señala *"que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente"*.

Por su parte, el artículo 126.2 del RD 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, señala que *"la solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente"*.

En definitiva, mientras que el derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de los créditos fiscales generados en ejercicios anteriores prescribe a los 10 años, el derecho a solicitar la rectificación por parte del contribuyente prescribe a los 4 años.

De tal manera, que a la fecha de presentación de la solicitud de rectificación, 26 de octubre de 2015, está prescrito el derecho del contribuyente a la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2004/05, 2005/06, 2007/08, 2008/09 y 2009/10.

Una vez aclarado esto, lo que pretende la recurrente es con ocasión de la solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2012, respecto del cual no está prescrito el derecho a solicitarla, se proceda a comprobar las bases imponibles declaradas de los últimos 10 años a los efectos de que sean modificadas en su beneficio en la autoliquidación del ejercicio 2012, invocando la misma ley que ampara a la Administración.

Pues bien, en primer lugar hemos de señalar que el legislador no ha recogido lo solicitado por la recurrente, pues matiza expresamente en el artículo 66 bis de la LGT *"2. El derecho de 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, prescribirá a los diez años..."*

En ningún momento a lo largo del articulado se recoge la obligación de comprobación por parte de la Administración a solicitud del interesado.

Por otra parte, el artículo 26 de la Ley del impuesto sobre Sociedades establece lo siguiente:



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

De ello se deriva que para poder compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es necesario que éstas hayan sido declaradas o en su caso determinadas por la Administración, circunstancia que no concurre en el presente caso por cuanto la recurrente pretende que se apliquen bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores, distintas a las declaradas en el ejercicio de origen.

No procede, pues, el reconocimiento en el ejercicio 2012/13 de bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores no declaradas anteriormente."

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 imponibles se contemplan como el resultado de la aplicación de las normas de cuantificación del impuesto en un determinado periodo que de arrojar un resultado negativo permitían su toma en consideración en los periodos 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 imponibles 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 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 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 íntegra 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."

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.

TERCERO.- Al tratarse de una estimación parcial cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, art. 139.1, apartado segundo de la LJCA.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

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.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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 Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.