

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 3 Feb.
2015, Rec. 451/2011

Ponente: Cabrera Lidueña, Trinidad.

Nº de Recurso: 451/2011

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 4497/2015

Texto

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso:0000451 / 2011

Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:05655/2011

Demandante:GLOBO MEDIA, S.A.

Procurador:MARIA DEL VALLE GILI RUIZ

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

SENTENCIA N°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS N. GARCÍA PAREDES

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a tres de febrero de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 451/2011 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la Procuradora Dª. María del Valle Gili Ruiz en nombre y representación de la entidad Globo Media S.A. frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 8.212.979,19 euros. Es Ponente la Ilma. Sra. Dª. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte actora interpuso, con fecha 18 de noviembre de 2011, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de septiembre de 2011, por el que se desestima la reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 16 de diciembre de 2009, referente al concepto tributario del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2004 a 2007 (ambos inclusive), derivado del acta A02-71648212.

SEGUNDO.- Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 14 de septiembre de 2012, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia " *por la que declare la nulidad del acto reclamado por ser contraria a Derecho, según los fundamentos desarrollados en el presente escrito* ".

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito presentado el día 7 de noviembre de 2012 en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, suplicó desestimación del presente recurso con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.- Denegado el recibimiento del pleito a prueba, se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 15 de enero de 2015, siendo necesario, dada la complejidad del asunto, la celebración de varias sesiones para votación y fallo, siendo la última la celebrada el día 29 de enero, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

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

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad Globo Media S.A. la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de septiembre de 2011, por el que se desestima la reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de liquidación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 16 de diciembre de 2009, referente al concepto tributario del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2004 a 2007 (ambos inclusive), derivado del acta A02-71648212.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. Con fecha 16 de febrero de 2009 se iniciaron las actuaciones inspectoras.
2. La principal actividad desarrollada por el obligado tributario en el período objeto de comprobación fue la clasificada en el epígrafe del IAE-Empresarial 9654: "Empresas de espectáculos".
3. El sujeto pasivo había presentado autoliquidación por el concepto tributario y ejercicios de referencia declarando los siguientes datos de interés:

Ejercicio 2004 2005 2006 2007

Base Imponible 15.289.699,99 10.294.383,63 18.470.723,22 18.081.850,79

Cuota íntegra '5.351.395,00 3.823.534,13 6.464.753,13 5.876.601,51

Deducciones (1) 8.077.067,85 6.395.307,62 7.673.775,43 6.186.152,89

Cuota Diferencial --10.442,18 169.454,92 76.020,45 -235.070,39

(1) Son las deducciones generadas en el ejercicio.

4. Fruto de las actuaciones inspectoras se firmó el acta de conformidad A01-76593961 de la que resultaron los siguientes datos de interés:

Ejercicio 2004 2005 2006 2007

Base Imponible 15.409.394,60 10.997.663,29 18.560.789,82 18.176.165,52

Cuota íntegra 5.393.288,11 3.849.182,15 6.496.276,37 5.907.253,79

Deducciones (1) 8.053.659,00 6.375.776,25 7.655.179,34 9.128.647,26

Cuota Acta 27.230,52 16.671,12 20.490,15 19.923,98

(1) Son las deducciones generadas en el ejercicio.

5. En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se pusieron de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización el obligado tributario no prestó su conformidad:

" Modificación en la deducción en la cuota por inversión en producciones cinematográficas, regulada en el artículo 38.2 del T.R.L.I.S ."

Sobre los importes generados, aplicados y acreditados como pendientes a deducir en ejercicios futuros que se han consignado en el Acta A01 procede efectuar las siguientes modificaciones en este Acta de disconformidad:

- Minorar el saldo de la cantidad acreditada como cuota pendiente de deducir en el inicio del ejercicio de 2004 en la cuantía de 27.319.212,73 euros.

La procedencia y cuantía de la acreditación y aplicación de estas cantidades se ha determinado mediante la comprobación de las declaraciones, contabilidad y soportes documentales, tal y como dispone la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LA LEY 1914/2003), Ley General Tributaria, en su artículo 106, apartado 4 .

- Minorar las cantidades generadas en el período 2004 a 2007, en las siguientes cuantías:

2004 2005 2006 2007

8.053.659,00 6.375.776,25 7.655.179,34 9.128.647,26

Las minoraciones practicadas en ambas magnitudes, es decir, en las cantidades pendientes de deducir al inicio del ejercicio 2004 y en las generadas en el período 2004 a 2007, resultan de disminuir la base de deducción en las partidas correspondientes a la producción de series de ficción en las que el sujeto pasivo no tiene la condición de productor de la obra audiovisual que exige el artículo 38.2 del T. R. L I. S. para poder aplicarse la deducción.

(...)

...en la producción de las series de ficción por las que se aplica la deducción en la cuota, GLOBOMEDIA no tiene la iniciativa y responsabilidad de la producción, no es titular de los derechos de explotación de la obra ni soporta los costes derivados de la mismas, por lo que no reúne las condiciones que requiere la ley del impuesto para que se le reconozca la condición de productor a efectos de la deducción fiscal ".

Para efectuar esta modificación en la mencionada deducción del artículo 38.2 TRLIS, la Administración examinó los

diversos contratos firmados por la actora con las cadenas de televisión (folios 50 a 406 del expediente administrativo), de los que derivan las cantidades deducidas o pendientes de deducir, por la producción de series audiovisuales de ficción.

6. Como consecuencia de lo anterior se dicta acuerdo de liquidación que se desglosa en los datos siguientes:

Ejercicio 2004 2005 2006 2007 TOTAL

Cuota 1.594.472,43 1.325.411,77 2.239.487,78 1.908.384,56 7.067.756,54

Intereses..... 410.177,97 274.823,23 334.665,38 154.661,65 1.174.268,23

Deuda 2.004.650,40 1.600.235,00 2.754.153,16 2.063.046,21 8.242.024,77

7. Con fecha 7 de marzo de 2008, Globo Media formuló a la Dirección General de Tributos (DGT) consulta vinculante sobre su derecho a aplicar la deducción del artículo 38.2 TRLIS, que fue contestada mediante la consulta vinculante de 2 de junio de 2008 (CV172-08), en la que se reconocía (en los términos que más adelante se explican) el derecho de la entidad al beneficio fiscal.

8. Contra el acuerdo de liquidación la interesada interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de de 21 de septiembre de 2011, aquí recurrida.

SEGUNDO.- Las cuestiones que, a tenor del escrito de demanda, se suscitan en el presente proceso son las siguientes: a) el cumplimiento por la actora de los requisitos legalmente exigidos para la aplicación de las deducciones previstas en el artículo 38.2 del T.R.L.I.S.; b) la respuesta de la Dirección General de Tributos a la consulta planteada por la demandante debe ser respetada por la Administración; y c) la firmeza de las deducciones generadas en ejercicios prescritos.

En el escrito de contestación el Abogado del Estado alega la inadmisibilidad del recurso por falta del requisito establecido en el artículo 45.2 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio (LA LEY 2689/1998) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en relación con el artículo 51.1 b) de la misma Ley , al no figurar en la documentación que se acompaña al escrito de interposición el acuerdo del órgano competente de la entidad recurrente para interponer el presente recurso. En cuanto al fondo, opone la legalidad de la resolución recurrida.

Razones de índole procesal obligan, en primer termino, al examen de la causa de inadmisibilidad alegada por la Abogacía del Estado.

Respecto de la falta de acreditación de la capacidad suficiente para la interposición del recurso por la sociedad actora, el artículo 45.2 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio (LA LEY 2689/1998) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, al disponer los documentos que se han de acompañar al escrito de interposición del recurso contencioso administrativo, ordena con carácter imperativo que se aporte: " d) *El documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que les sean de aplicación, salvo que se hubieran incorporado o insertado en lo pertinente dentro del cuerpo del documento mencionado en la letra a) de este mismo apartado* ".

El Tribunal Supremo, en sentencia de Pleno de 5 de noviembre de 2008 , ha fijado el criterio interpretativo del artículo 45.2 d), que además, ha sido reafirmado en sentencias posteriores, tales como, entre otras, las sentencias de 29 de julio de 2009 y 14 de julio de 2009 .

En la indicada sentencia el Tribunal Supremo establece en su Fundamento de Derecho Cuarto:

"A diferencia de lo dispuesto en el artículo 57.2.d) de la Ley de la Jurisdicción de 27 de diciembre de 1956 , que se

refería sólo a las "Corporaciones o Instituciones" cuando imponía que al escrito de interposición del recurso contencioso- administrativo se acompañara "el documento que acredite el cumplimiento de las formalidades que para entablar demandas exijan a las Corporaciones o Instituciones sus leyes respectivas"; hoy el artículo 45.2.d) de la Ley de la Jurisdicción de 13 de julio de 1998 , de modo más amplio, más extenso, se refiere a las "personas jurídicas", sin añadir matiz o exclusión alguna, disponiendo literalmente que a aquel escrito de interposición se acompañará "el documento o documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que les sean de aplicación, salvo que se hubieran incorporado o insertado en lo pertinente dentro del cuerpo del documento mencionado en la letra a) de este mismo apartado ".

Por tanto, tras la Ley de 1998, cualquiera que sea la entidad demandante, ésta debe aportar, bien el documento independiente acreditativo de haberse adoptado el acuerdo de interponer el recurso por el órgano a quien en cada caso compete, o bien el documento que, además de ser acreditativo de la representación con que actúa el compareciente, incorpore o inserte en lo pertinente la justificación de aquel acuerdo.

Una cosa es, en efecto, el poder de representación, que sólo acredita y pone de relieve que el representante está facultado para actuar válida y eficazmente en nombre y por cuenta del representado; y otra distinta la decisión de litigar, de ejercitar la acción, que habrá de ser tomada por el órgano de la persona jurídica a quien las normas reguladoras de ésta atribuyan tal facultad. Obvia es la máxima trascendencia que la acreditación de esto último tiene para la válida constitución de la relación jurídico-procesal, pues siendo rogada la justicia en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, lo primero que ha de constatarse es que la persona jurídica interesada ha solicitado realmente la tutela judicial, lo que a su vez precisa que tome el correspondiente acuerdo dirigido a tal fin, y que lo tome no cualquiera, no cualquier órgano de la misma, sino aquél al que la persona jurídica ha atribuido tal decisión, ya que en otro caso se abre la posibilidad, el riesgo, de iniciación de un litigio no querido, o que jurídicamente no quepa afirmar como querido, por la entidad que figure como recurrente ".

De esta doctrina se desprende la diferencia que existe entre la representación procesal, que se obtiene a través del apoderamiento efectuado al procurador, y la decisión corporativa para el ejercicio de acciones, que debe ser acreditada para la válida constitución de la relación jurídico-procesal, o bien mediante la aportación del documento ad hoc que acredite el cumplimiento de los requisitos para entablar acciones las personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que le sean de aplicación, o bien que esta autorización se haya incorporado al poder para pleitos conferido.

En el supuesto de autos consta que al tiempo de interposición del recurso contencioso administrativo junto al escrito del mismo se acompañó el poder notarial general para pleitos otorgado por uno de los Administradores Solidarios de la entidad actora. No se adjuntó, sin embargo, el acuerdo necesario para interponer el presente recurso.

Al darse traslado del escrito de contestación a la demanda, la recurrente aportó Certificación expedida por la Vicesecretaria no Consejera del Consejo de Administración de Globo Media S.A. expedida, con el visto bueno del Presidente, el día 27 de diciembre de 2012, en la que figura que en el Acta del Consejo de Administración (como órgano competente para la interposición de recursos -artículo 19 de los Estatutos de la demandante-), de 19 de octubre de 2011 consta que en dicha sesión el Órgano de Administración acordó la interposición de recurso contencioso administrativo contra la Resolución administrativa objeto de este proceso.

En consecuencia, subsanado el defecto formal exigido por el precitado artículo 45.2 d) de la Ley Jurisdiccional , procede desestimar la causa de inadmisibilidad opuesta por el Abogado del Estado.

TERCERO.- En cuanto al fondo del asunto, el mencionado artículo 38 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004), prevé en su apartado 2 que

" 2. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción del 20 por ciento. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero.

El coproductor financiero que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción del cinco por ciento de la inversión que financie, con el límite del cinco por ciento de la renta del período derivada de dichas inversiones.

A los efectos de esta deducción, se considerará coproductor financiero la entidad que participe en la producción de las películas indicadas en el párrafo anterior exclusivamente mediante la aportación de recursos financieros en cuantía que no sea inferior al 10 por ciento ni superior al 25 por ciento del coste total de la producción, a cambio del derecho a participar en los ingresos derivados de su explotación. El contrato de coproducción, en el que deberán constar las circunstancias indicadas, se presentará ante el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

Las deducciones a las que se refiere este apartado se practicarán a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. Las cantidades no deducidas en dicho período podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos sucesivos, en las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 44 de esta ley. En tal caso, el límite del cinco por ciento a que se refiere este apartado se calculará sobre la renta derivada de la coproducción que se obtenga en el período en que se aplique la deducción.

Reglamentariamente se podrán establecer las condiciones y procedimientos para la práctica de esta deducción "

Añado el apartado 7 del mismo precepto que "7 .- La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción' .

Para el ejercicio 2007 la deducción aplicable era del 18% conforme a la Disposición Adicional Décima del TRIS en redacción dada por la Disposición Final 2ª.2 de la Ley 55/07, de 28 de diciembre (LA LEY 13214/2007), del Cine .

El artículo 44.1 párrafo segundo del mismo cuerpo legal establece en su primer inciso que *" las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos "*.

En cuanto a las deducciones pendientes de aplicación derivadas de ejercicios anteriores (de 1999 y siguientes), la regulación anterior constituida por los artículos 35.2 y 8 , y 37.1 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) , del Impuesto sobre Sociedades, se pronunciaban en idénticos términos.

El concepto de "productor audiovisual" se contiene en el artículo 120.2 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (LA LEY 1722/1996) , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, a cuyo tenor *" se entiende por productor de una grabación audiovisual, la persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de dicha grabación audiovisual' .*

Y en cuanto a los derechos que ostenta el productor audiovisual dispone el artículo 88.1 del TRLPI que *" Sin perjuicio de los derechos que corresponden a los autores, por el contrato de producción de la obra audiovisual se presumirán cedidos en exclusiva al productor, con las limitaciones establecidas en este Título, los derechos de reproducción, distribución y comunicación pública, así como los de doblaje o subtítulo de la obra"* y el artículo 5.1 .a) de la Ley 15/2001 , de fomento y promoción de la cinematografía y el sector audiovisual que *"Los*

productores deben ser titulares de los derechos de los derechos de propiedad de las obras producidas, incluidos los de explotaciones futuras, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación e propiedad intelectual en materia de transmisión de derechos ".

Por otra parte, la Ley 7/2010, de 31 de marzo (LA LEY 6072/2010), General de la Comunicación Audiovisual, establece en los números 22 y 23 de su artículo 2 (" definiciones ") lo siguiente:

"22. Productor independiente.

El productor es la persona física o jurídica que asume la iniciativa, la coordinación y el riesgo económico de la producción de contenidos audiovisuales. El productor independiente es la persona física o jurídica que produce esos contenidos, por iniciativa propia o por encargo, y a cambio de contraprestación los pone a disposición de un prestador de servicio de comunicación audiovisual con el que no está vinculado de forma estable en una estrategia empresarial común.

Se presume que están vinculados de forma estable cuando son parte del mismo grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio (LA LEY 1/1885), o cuando existen acuerdos estables de exclusividad que limitan la autonomía de las partes para contratar con terceros.

23. Productor de obras audiovisuales para televisión.

Persona natural o jurídica que tiene la iniciativa y asume la responsabilidad de la creación de una obra audiovisual que no esté destinada a ser exhibida en salas cinematográficas, incluyendo las retransmisiones en vivo de acontecimientos que, en su origen, sean producidas con técnicas de televisión y sean susceptibles de exhibición en salas cinematográficas" .

Esta Ley, por tanto, refiere la "responsabilidad", como nota para definir al productor, establecida en la Ley de Propiedad Intelectual a la asunción de la coordinación y riesgo económico de la producción de la obra.

CUARTO.- La Administración niega a la demandante la aplicación de estas deducciones del mencionado artículo 38.2 del TRLIS, al considerar que de los contratos celebrados con las cadenas de televisión resulta que Globo Media S.A. no tiene la condición de productora.

Por el contrario, la entidad afirma que, en lo referente a la producción de series de ficción, es una productora que tiene la iniciativa y asume la responsabilidad de las obras audiovisuales objeto de las deducciones, actuando por cuenta propia y conservando los derechos inherentes a su condición de productora.

Para el adecuado estudio de esta controversia es preciso atender a los contratos firmados por la entidad con los diversos canales de televisión. Aunque diferentes en cuanto al concreto objeto de los mismos, a su duración, precio, plazos de entrega de los capítulos, duración, etc..., existen en todos ellos una serie de cláusulas o contenidos comunes que nos permitirá analizar la naturaleza de la posición asumida por la recurrente en la ejecución y producción de la obra audiovisual.

Las notas comunes de los mencionados contratos, relevantes a los efectos que nos ocupan, son las siguientes:

1. Globo Media S.A. inicia la realización de la serie de audiovisual tras la firma del contrato con la cadena de televisión.

La parte actora efectúa la preproducción de la serie. Según manifiesta la parte actora, en esta fase de preproducción, que abarca un periodo de seis meses, se elabora la "biblia" (catálogo de instrucciones y sugerencias que determina los parámetros narrativos y de producción a los que ha de responder cada capítulo) y se inscribe a su nombre en el Registro de Propiedad Intelectual, estudia y planifica la producción, confecciona el presupuesto,

contrata a los actores y a los guionistas. En algunas ocasiones, además, se construyen los decorados y se realiza un capítulo "piloto" de la serie correspondiente.

La recurrente presenta el proyecto a la cadena de televisión y, en caso de acuerdo, ambas partes firman un contrato denominado en la gran mayoría de los casos de coproducción y sólo tras la firma de este contrato la demandante inicia la realización de la serie.

Este hecho es admitido por la actora en su escrito de demanda, mediante la alegación de la inviabilidad de que una productora de televisión pueda producir una serie sin el respaldo de la correspondiente cadena que emite simultáneamente los capítulos producidos, tanto por la necesidad de adaptar la serie a las preferencias de la audiencia como desde el punto de vista económico, dado que *" se arriesgaría a que la misma no le interesara a ninguna cadena o que fracasara el primer capítulo y la cadena retirara su emisión "*.

Ahora bien, aun admitiendo la veracidad de esta alegación, ello no empece al hecho de que quien en último término decide la ejecución del proyecto es la cadena de televisión.

Así pues, la iniciativa de la inversión en la producción corresponde a la cadena de televisión, por más que el producto haya partido de una idea o un previo trabajo llevado a cabo por la demandante.

2. El objeto de los contratos es la ejecución íntegra de la producción de la serie de ficción por parte de Globo Media S.A.

Globo Media actúa como productora ejecutiva, encargada de la realización técnica de la serie audiovisual. Así se recoge, por ejemplo, en la cláusula novena del contrato firmado con Antena 3 Televisión S.A., el día 1 de noviembre de 2000, para la producción de la serie "Ciudad Sur", en el que expresamente se señala la condición de la demandante como productora ejecutiva.

Como productora ejecutiva la recurrente gestiona la contratación de todos los medios mecánicos, técnicos, humanos necesarios para el desarrollo de la producción con sus consecuentes obligaciones de carácter laboral, fiscal, mercantil, pago de la seguridad social que se derive de esas contrataciones, obtención de todo tipo de licencias, autorizaciones, permisos y cuantos otros documentos sean necesarios para la obra. En los contratos se exime a la Cadena de Televisión de cualquier tipo de responsabilidad o acción por parte de terceros o por incumplimiento de la legislación en relación a los medios, licencias o derechos para la realización de la serie.

De la actuación de Globo Media como productora ejecutiva la actora deduce que las Cadenas no asumen ninguna responsabilidad respecto a la elaboración y grabación de la obra.

Sin embargo, esta conclusión es errónea puesto que las cadenas participan en la las labores de producción (como se indica seguidamente) y, además, ello no atribuye a Globo Media el carácter de inversor en la producción; en este punto debe recordarse que la contratación de los medios y la obtención de los derechos o licencias precisas para la ejecución de una obra corresponde normalmente en los contratos de ejecución de obra al contratista.

3. Las cadenas controlan y supervisan que la producción de la serie se ajuste a lo pactado en el contrato, a través de uno o varios "delegados de producción".

En los contratos se prevé que las decisiones sobre el contenido, dirección de la serie, actores y colaboradores requieren el acuerdo previo de la Cadena. También se someten a la aprobación previa de la Cadena los guiones de la serie y el plan de trabajo. Las cadenas pueden designar delegados de producción para verificar el desarrollo de la producción.

En caso de que Globo Media no atienda las indicaciones de la Cadena, las Cadenas de Televisión ostentan la facultad de aprobar o rechazar los capítulos producidos antes de la emisión.

En algunos casos (cláusula sexta del mencionado contrato firmado con Antena 3 televisión S.A. para la producción de "Ciudad Sur"), la Cadena se reserva la facultad de controlar la calidad de la serie, de modo que en caso de discrepancia entre las partes, la productora se obliga a seguir las indicaciones de la Cadena.

4. Por la ejecución de la serie de ficción y la cesión de los derechos la Cadena de Televisión paga a Globo Media un precio.

En todos los contratos se incluye como anexo un presupuesto de producción formado por todas las partidas necesarias para desarrollar la producción y en base al cual se acuerda el precio a facturar a la cadena de televisión.

El importe de este presupuesto coincide con el importe que se factura a las cadenas de TV por la producción ejecutiva de la serie.

En base al presupuesto se fija el precio de la ejecución íntegra del capítulo, que supondrá para la cadena su coste de producción ejecutiva de ese capítulo, al que habría que añadir, en su caso, otros costes que hubieran sido asumidos directamente por la cadena, como artistas, personal, equipo técnico, plató, etc.

Además, en algunos casos en el presupuesto se incluye como una partida específica el beneficio industrial de la productora. Así se pueden citar los contratos firmados con Telecinco para la producción de las series "Ellos y Ellas", "Aida", "Periodistas" o "7 vidas" (folios 870, 871, 1064 y 1.128 del expediente administrativo), contrato de la serie "El internado" con Antena 3 (folio 861), y "Gominolas" con Cuatro TV (folio 860).

En definitiva, el presupuesto cubre el coste de producción de la serie e incluso en ocasiones el beneficio industrial de Globo Media S.A.

5. Las Cadenas de Televisión pueden prorrogar la producción de la serie o cancelarla en función de los resultados de audiencia alcanzados.

En los contratos se recoge la facultad de la cadena de Televisión de prorrogar la serie.

Asimismo, la Cadena de Televisión puede resolver unilateralmente el contrato en el supuesto de que la audiencia de la serie no alcanzara unos determinados niveles. Si la Cadena desiste del contrato debe abonar a Globo Media el importe de los capítulos emitidos hasta la fecha de cancelación (contrato con Telecinco para la producción de "Periodistas", folio 1062; "7 Vidas", folio 1126), producidos hasta dicha fecha (contrato con Telecinco para la serie "el Grupo", folio 1147,) o aprobados hasta la fecha efectiva de resolución, y los gastos de producción incurridos hasta dicho momento que se justifiquen, y de conformidad con el presupuesto (contratos con la Sexta para la series "Mesa para cinco" y "Planeta Finito", folios 1161 y 1189; con Telecinco para la serie "Aida", folios 1083; contrato con Televisión española para la serie "Fuera de Control", folio 1373; contrato con Antena 3 para la series "Ciudad Sur" y "Compañeros", folios 1131 y 1224). En algunos casos se pone un límite a la cantidad que la Cadena debe abonar por los gastos de los capítulos que no hubieran sido completamente producidos (contratos con Antena 3 para la series "Los Hombres de Paco", "El Internado", y "Casi Perfectos", folios 1200, 1214 y 1.243).

6. La titularidad de los derechos que la Ley de Propiedad Intelectual reconoce a los Productores sobre la serie corresponde a Globo Media y a la Cadena de Televisión.

En todos los contratos se pacta que las Cadenas de Televisión ostentan en exclusiva los derechos de emisión de la serie en España, a veces limitado a un número de pases durante un período de tiempo, y en ocasiones sin limitación de tiempo ni de número de emisiones.

En los casos en que se limita el derecho exclusivo de emisión de la Cadena, los derechos sobre los sucesivos pases

se reparten entre las partes, normalmente en función del porcentaje de titularidad de los derechos sobre la obra.

Los demás derechos de explotación de la serie (explotación videográfica, merchandising, composiciones musicales etc.) se distribuyen entre las partes, habitualmente al 50%.

QUINTO.- De las estipulaciones de los contratos de coproducción expuestas, resulta que Globo Media actúa como productora ejecutiva pero, a su vez, ostenta la cotitularidad de los derechos sobre la serie producida.

Con fundamento en dicha titularidad, podría llegar a defenderse, de acuerdo con cierta doctrina interpretativa de la Ley de Propiedad Intelectual y a los efectos de la misma, que Globo Media es productor de la obra.

Sin embargo, en este litigio se está cuestionando la posibilidad de que la recurrente aplique unos beneficios fiscales reconocidos por la Ley del Impuesto de Sociedades. Y en este sentido tiene razón la Agencia Tributaria cuando afirma que la Ley Fiscal equipara la figura del productor con la del inversor.

En efecto, el artículo 38.2 del TRLIS reconoce la aplicación de la deducción a "*las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada*". A lo que debe añadirse que "*la base de la deducción estará constituida por el coste de la producción...*".

De conformidad con este precepto, el sujeto pasivo del impuesto con derecho a practicar la deducción es el inversor de la producción, esto es, el que asume su coste y riesgo económico, vinculándose la base de la deducción con el coste de la producción. Lo que justifica en este caso concreto la práctica de la deducción es la asunción de un cierto riesgo de recuperación de la inversión; y ese riesgo no lo asume aquél que tiene asegurada la recuperación (a través del cobro del precio) de la totalidad de los costes en que incurre. En este punto debe destacarse que, como se ha expuesto, la Ley General de la Comunicación Audiovisual considera productor a la persona que asume la iniciativa, la coordinación y "*el riesgo económico de la producción*".

Desde esta perspectiva, tras el análisis de los citados contratos, particularmente de las cláusulas relativas al precio y compensaciones económicas en caso de resolución unilateral por la Cadena, resulta que el coste de producción y el riesgo económico lo soportan las Cadenas de Televisión.

Como se ha señalado, en el contrato se fija un precio a pagar por las cadenas de Televisión a Globo Media en función de un presupuesto que incluye los gastos de producción e incluso en ocasiones el beneficio industrial.

En consecuencia, son las Cadenas de Televisión las que costean la adquisición de los bienes y servicios necesarios para llevar a cabo la producción de la obra, esto es, soportan el coste de producción. En definitiva, son los inversores de las series de las que derivan las deducciones aplicadas por la recurrente.

En el escrito de demanda se alega que Globo Media ha perdido dinero en la casi totalidad de los contratos iniciales de las series como se puso de manifiesto a la Administración. Fundamenta esta pérdida económica en la declaración de que, para alcanzar el *share* mínimo fijado en el contrato con la finalidad de mantener su prestigio y renovar el contrato con la Cadena, mejora a sus expensas la calidad de la serie.

Esta alegación se contradice con el texto de la consulta que la demandante formuló a la Dirección General de Tributos con fecha 7 de marzo de 2008, en la que afirma que "*finalizada la producción, la serie se emite por la cadena coproductora con la que se pactado un número determinado de pases y por esta emisión percibe una contraprestación que normalmente cubre los costes y genera beneficios a la empresa*".

En cualquier caso, el hecho de que el presupuesto no cubriera los gastos que realmente asume la recurrente en la producción de la primera temporada de las series no altera su posición en el contrato (en el que recordemos, se incluye un presupuesto que cubre, como mínimo, el coste de producción y al que las partes deben sujetarse), su

condición de productora ejecutiva que percibe un precio que, conforme a lo pactado, incluye el coste por la producción de la obra. Es decir, ese gasto extraordinario ajeno a los términos del contrato que efectuaría la actora no la convierte en inversor.

Por otra parte, al estar cubiertos por el presupuesto los costes de producción, Globo Media no asume el riesgo económico de la ejecución de la obra.

En efecto, como se señala en la Resolución recurrida, el principal riesgo económico de la producción deriva de los índices de audiencia de la emisión en televisión de la serie, que repercute en sus beneficios por publicidad.

Las Cadenas de Televisión se arriesgan a no cubrir la inversión realizada, como responsables económicos de la producción, en el caso de que la serie no supere unos determinados índices de audiencia que le reporten los suficientes beneficios publicitarios. Globo Media, por el contrario, no soporta ningún riesgo económico, dado que en el supuesto que no se alcance el nivel de audiencia mínimo fijado en el contrato la Cadena deberá abonarle el precio pactado por los capítulos producidos y demás gastos justificados en los que haya incurrido hasta la fecha de cancelación (como se ha señalado en el fundamento de derecho anterior, así se prevé en la mayoría de los contratos).

De este modo, la demandante podrá obtener mayor o menor beneficio en función del éxito de la serie, derivado de los derechos de explotación que le corresponden, pero las cantidades desembolsadas para la producción de la obra conforme al presupuesto pactado (los costes de producción y, en su caso, el beneficio industrial acordado) son sufragadas por las Cadenas de Televisión. Asumen el riesgo de que su beneficio sea mayor o menor, pero no asumen el riesgo de recuperación de lo gastado. Por lo tanto, no "invierten".

En definitiva, las Cadenas de Televisión, en cuanto asumen la iniciativa de la producción y su responsabilidad y riesgo económicos, son las inversoras de la obra audiovisual. Globo Media, como productora ejecutiva de la obra audiovisual que no soporta el coste de producción de las series de ficción, no puede beneficiarse de las deducciones del artículo 38.2 del TRLIS aplicadas en los ejercicios comprobados por la Inspección de los Tributos.

SEXTO.- El siguiente motivo de impugnación invocado por la actora es el referente a la vinculación de la Administración al criterio de la Dirección General de Tributos manifestado en la respuesta a la mencionada consulta planteada por la demandante, en la que la Administración considera que la demandante como "productor" tendría derecho a la aplicación de las deducciones analizadas.

El artículo 89.1 de la LGT ("Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas"), prevé que

" 1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta ".

El precepto transcrito establece la vinculación de la Administración tributaria a su contestación a las consultas tributarias escritas que les planteen los contribuyentes. No obstante, la obligación de respetar lo manifestado por

la Administración sólo existe en el caso de que concurra identidad de hechos y circunstancias entre lo expuesto por el obligado, la realidad y lo contenido en la respuesta.

En este caso, en el texto de la consulta formulada por la actora se incluían manifestaciones claramente inexactas que dieron lugar a la formación de un criterio erróneo acerca de la posición contractual de Globo Media en sus relaciones con las Cadenas de Televisión.

En el párrafo segundo de la descripción de los hechos se afirma que "*la entidad consultante asume la iniciativa y total responsabilidad de la grabación audiovisual en los términos que establece el artículo 120 de la Ley de Propiedad Intelectual*".

De este modo, el planteamiento de la consulta se efectuó en términos incorrectos, pues, como se ha concluido en los fundamentos de derecho precedentes, son las cadenas de televisión quienes tienen la iniciativa de la producción y la responsabilidad económica, mientras que existe una responsabilidad compartida en la producción de la obra en la medida en que ambas partes participan en las decisiones sobre la realización de la serie (contenidos, guiones, actores, dirección etc.).

De este presupuesto de hecho equivocado, que indujo a la Dirección General de Tributos a considerar a Globo Media como productora, partió la respuesta de la Administración. Así:

- En la "*descripción sucinta de los hechos*" de la consulta vinculante se señala "*que la consultante asume la iniciativa y total responsabilidad de la grabación*".

- En la "contestación" se concluye que "*de acuerdo con los datos proporcionados la consultante parece tener la condición de productor de acuerdo con la legislación anterior, tiene la iniciativa y la responsabilidad de la grabación y adquiere parte de los derechos, por lo que tiene derecho a la deducción fiscal*".

En definitiva, de acuerdo con el mencionado artículo 89.1 de la LGT, al no existir identidad entre los hechos y circunstancias expuestos por la actora, en los que se basa la respuesta de la Dirección General de Tributos, y su auténtica labor en la producción de las series, la Administración tributaria no queda sujeta al criterio manifestado en su respuesta.

A la misma conclusión se llega con el texto de la contestación, dado que la propia Dirección General de Tributos supedita su criterio a la realidad de los supuestos de hecho manifestados por la actora cuando afirma que dicho criterio resulta "*de acuerdo con los datos proporcionados*".

La actora señala que, aun cuando los hechos no sean exactamente como se describieron en la consulta, la Administración está vinculada por los criterios jurídicos expuestos en la misma. A este respecto, baste señalar que si los hechos descritos en la consulta no coinciden con la realidad examinada en el curso de las actuaciones inspectoras, no resulta de aplicación el artículo 89.1 de la LGT. Declarada la inaplicación del citado precepto, la cuestión a analizar no es ya la posible vinculación de la Administración a sus actos propios, sino cuál es la correcta interpretación acerca del alcance de la deducción aplicada por la actora. Y, en ese debate, los Tribunales no están vinculados por los criterios que pueda haber sostenido la Administración en un supuesto que no coincide con la situación real de la recurrente.

SÉPTIMO.- Finalmente, la actora alega la firmeza de las deducciones procedentes de ejercicios prescritos.

La Resolución recurrida considera que la Administración está facultada para comprobar el cumplimiento de los exigencias legales para la aplicación de las deducciones que, habiendo sido acreditadas por Globo Media en ejercicios prescritos (en el periodo comprendido entre los años 1999 y 2003), no obstante han sido aplicadas en los años objeto de comprobación 2004 a 2007, o siguen quedando pendientes de aplicación.

Fundamenta su parecer en el artículo 106.4 de la LGT (actual apartado 5, tras la modificación del precepto por la disposición final 1.uno.15 del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre (LA LEY 26627/2011)), a cuyo tenor, "*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*".

La Resolución recurrida entiende que, tras la entrada en vigor de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) (1 de julio de 2004), este precepto habilita a la Administración a comprobar los soportes documentales pertinentes a efectos de constatar la concurrencia o no de los requisitos legalmente establecidos para la determinación de la procedencia y cuantía de las deducciones aplicadas o declaradas como pendientes de aplicar procedentes de de ejercicios prescritos.

En la interpretación del mencionado artículo 106.4 de la LGT , esta Sala ha manifestado que el interesado 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 compensada o a deducir en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

En este sentido, aunque referida a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, se ha pronunciado esta Sala, entre otras, en Sentencias de 24 de mayo de 2012 , 18 de julio de 2013 y 26 de septiembre de 2013 . En el Fundamento de Derecho Cuarto de la primera de estas resoluciones judiciales se declara que

" 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 (LA LEY 1914/2003) 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 (LA LEY 4417/1995), 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 (LA LEY 4419/1998) 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 (LA LEY 1914/2003) (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. Por más que el artículo 70.3 de aquella ley se incluya dentro de la Sección relativa a "la prescripción", su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísima trascendencia, pues se limita el precepto a señalar que "la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente", expresión que -a juicio de la Sala- no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza.

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

Recordemos que tal disposición obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles que pretende compensarse. A pesar del empeño de la Administración y su representante procesal por convencer a la Sala de que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, entendemos que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

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

Habría, en tercer lugar, otro argumento que impide acoger la tesis sostenida por la Administración. Si, efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente. La Inspección podría, en efecto,

comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio (concretamente, hasta que transcurra el lapso temporal en el que puede efectuarse la compensación); el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro.

En resumen, la Sala entiende que la cantidad consignada como base imponible negativa en el ejercicio 99/00 (derivada de la dotación a la provisión por depreciación de cartera efectuada por ...) 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 (LA LEY 4419/1998), 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 ».

El criterio expuesto ha sido confirmado por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 (LA LEY 85080/2014) (recurso de casación núm. 581/2013), en cuyo fundamento de Derecho Quinto señala que " *No obstante, en la propia sentencia de 2 de febrero de 2012 citada ya se apuntaba hacia la equiparación de ambas normas en cuanto a las obligaciones de justificación documental exigibles al contribuyente. Esta conclusión ha sido finalmente elevada a doctrina jurisprudencial en pronunciamientos posteriores, en los que esta Sala afirma de manera tajante que las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 (LA LEY 1914/2003) no alteran en ningún caso el régimen de la prescripción, limitándose a reafirmar las obligaciones de justificación documental que ya imponía al sujeto pasivo el artículo 23.5 LIS .*

Estas conclusiones se ven asimismo sustentadas por la doctrina sentada por esta Sala en sus sentencias de 20 de septiembre de 2012 (LA LEY 146278/2012), dictada en el recurso de casación núm. 6330/2010 y reiterada en la de 22 de noviembre de 2012 (LA LEY 191270/2012) , dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4073/2011.

Frente a la normativa en vigor previa al 1 de enero de 1999 --que exigía únicamente la constancia fehaciente de las bases imponibles negativas en las correspondientes declaraciones-- con la normativa posterior se exige también su oportuna justificación documental.

De ahí, que este Tribunal concluyese en el Fundamento Jurídico Cuarto de su sentencia de 20 de septiembre de 2012 que "la Ley no permite la comprobación de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos y, en consecuencia, la alteración de las bases imponibles declaradas. Solo requiere que se justifique la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas a efectos de su compensación con base imponibles positivas".

Pues bien, como el propio Tribunal indicó, esta solución ya había sido apuntada en su Sentencia de 2 de febrero de 2012 , en la que también anticipaba la equiparación de las obligaciones que resultaban exigibles ya fuera por aplicación del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 (LA LEY 1914/2003).

En resumen, el criterio que se establece en las sentencias de referencia puede sintetizarse en que, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998 (LA LEY 4419/1998), el nuevo artículo 23.5 exige al interesado conservar los soportes documentales o contables correspondientes a los ejercicios prescritos para que la Administración, en la comprobación de los ejercicios prescritos, pueda constatar la existencia del crédito (su procedencia, su origen y 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 periodo prescrito. Es decir, que solo en el caso de que la base imponible cuya compensación se pretende no exista (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o si la suma compensada resulta

superior a la efectivamente generada con anterioridad, puede la Inspección regularizar el ejercicio no prescrito comprobado y ello no porque se esté comprobando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un periodo que ya no puede ser objeto de comprobación.

El estado de la cuestión en la jurisprudencia más reciente viene expuesto en la sentencia de 9 de diciembre de 2012 (casa. 2883/2012), donde --después de reconocer que nadie discute que el obligado tributario, tal y como pide el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995), debe acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretende-- puntualiza que la incógnita a despejar consiste en si, con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance.

La respuesta ha sido dada en la sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casa 4319/2011), sentando un criterio que ha sido seguido en la sentencia de 14 de noviembre de 2013 (casa. 4303/2011).

En el primero de dichos dos pronunciamientos hemos razonado [FJ 4º.D)] que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995): "(...) consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; finalmente, el alcance de la carga probatoria: "procedencia" y "cuantía" de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

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

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio "no prescrito" con las consignadas en el "prescrito", si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia".

Pues bien, a la luz de esta doctrina y al igual que en las dos sentencias anteriores que acabamos de citar, se ha de concluir que en el caso debatido la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto.

4. Una vez expuesta la normativa y jurisprudencia que resultan aplicables en los supuestos de comprobación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos pero cuya aplicación tiene lugar en ejercicios no prescritos, procede ahora determinar sus efectos en el caso que nos ocupa.

Lo cierto es que en el presente caso la discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 --ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria-- que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal periodo, sin perjuicio de que, por razón de su naturaleza, desplegaran los efectos que les son propios, jurídicos y económicos, a lo largo del tiempo.

No obstante, aunque se consideraran aplicables en nuestro caso -por analogía, por extensión o a efectos meramente interpretativos- las exigencias derivadas del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 (LA LEY 1914/2003), la solución deberá ser asimismo la desestimación de la pretensión casacional de la recurrente. Y es que, como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, HPHIB entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como

todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles.

Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización --en los términos pactados y con sus efectos propios--, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS (LA LEY 1914/2003) o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.

La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos --y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza-- para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios".

Los razonamientos expuestos sobre las bases imponibles negativas resultan igualmente de aplicación respecto de las deducciones de la cuota no aplicadas, como ocurre en el supuesto ahora enjuiciado.

En este caso, la Inspección entra en la comprobación material de las deducciones, concluyendo el incumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 38.2 del TRLIS, comprobación que realiza en base a una interpretación del artículo 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) que esta Sala no comparte. Por ello, y dado que la Administración no ha opuesto tacha alguna cualitativa o cuantitativa de las deducciones generadas en ejercicios prescritos, es obvio que la conclusión que se alcanza es la estimación de este motivo de impugnación alegado en la demanda, debiendo considerarse que estas deducciones son firmes.

OCTAVO.- De conformidad con lo señalado, estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo.

Por lo que se refiere a las costas procesales, de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre (LA LEY 19111/2011), de Medidas de Agilización Procesal, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

Que **estimamos parcialmente** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Globo Media S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de septiembre de 2011, y debemos declarar y declaramos la nulidad de la mencionada Resolución, por ser disconforme con el Ordenamiento Jurídico, exclusivamente en lo que se refiere a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicar procedentes de ejercicios prescritos, en los términos expuestos en el fundamento de Derecho Séptimo, desestimando en lo demás el recurso.

Por lo que se refiere a las costas procesales, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) .

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 la Magistrada Ponente en la misma, Ilma. Sra. D^a TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

