La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades

Jorge Taboada Villa

Derecho Financiero y Tributario

BOE

LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

COLECCIÓN DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Director

José Pedreira Menéndez
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo

Consejo Asesor

Francisco Adame Martínez, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla.

Yolanda García Calvente, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada.

Amparo Grau Ruiz, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense.

Felipe Alonso Murillo, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valladolid.

Aurora Ribes Ribes, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante.

Luz Ruibal Pereira, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela.

Saturnina Moreno González, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Jesús Ramos Prieto, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pablo de Olavide.

José Antonio Fernández Amor, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Barcelona.

LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

JORGE TABOADA VILLA

COLECCIÓN DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO 1

AGENCIA ESTATAL BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
MADRID, 2025

Primera edición: septiembre de 2025.

En la página web de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, www.boe.es, apartado de *publicaciones,* se incluyen las instrucciones para envío de originales, normas para su presentación y modelo de solicitud de publicación en esta colección que el autor deberá cumplimentar.

La AEBOE no se solidariza con las opiniones sostenidas por los autores de los originales publicados.

© De los contenidos, su autor
© Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado

Esta obra está sujeta a licencia Creative Commons-Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional-CC BY-NC-ND 4.0

https://cpage.mpr.gob.es

NIPO: 144-25-130-2 (edición en papel)
144-25-132-3 (edición en línea, PDF)
144-25-131-8 (edición en línea, ePUB)
ISBN: 978-84-340-3092-3
Depósito legal: M-20170-2025

IMPRENTA NACIONAL DE LA AGENCIA ESTATAL
BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO
Avenida de Manoteras, 54. 28050 Madrid

A Paula y a Noa

ÍNDICE

Páginas

PRÓLOGO 21

LISTADO DE ABREVIATURAS 27

INTRODUCCIÓN 29

CAPÍTULO I. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 37

1.1 **Una primera aproximación a la compensación de bases imponibles negativas** 37

1.2 **Delimitación conceptual entre compensación de bases imponibles negativas y de pérdidas** 40

1.3 **La posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como beneficio fiscal** 41

1.3.1 Postura de la doctrina científica acerca de la consideración de la compensación de bases imponibles negativas como un beneficio fiscal 42

1.3.2 Previsiones por parte del legislador acerca de la consideración de la compensación de bases imponibles negativas como un beneficio fiscal 44

1.3.3 Memoria de beneficios fiscales 46

1.4 **La compensación de bases imponibles negativas como posible método de extinción de deudas tributarias** 47

Páginas

1.5 **Naturaleza jurídica de la compensación de bases imponibles negativas: desde una opción tributaria a un derecho autónomo** ... 48

1.5.1 Concepto de opción tributaria ... 49
1.5.2 Posición de la doctrina científica ante la posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria ... 52
1.5.3 Posición de la Administración ante la posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria ... 55
1.5.4 Posición de la jurisprudencia ante la posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria ... 57
1.5.5 Ciertas regulaciones y doctrina administrativa previa con carácter controvertido ... 68

1.6 **Procedimiento previsto para llevar a cabo la compensación de bases imponibles negativas** ... 71

1.6.1 Compensación hacia delante ... 71
1.6.2 Compensación hacia atrás ... 72
1.6.3 Un breve análisis comparado ... 72
1.6.4 Previsión en el ordenamiento interno vigente de la compensación de pérdidas hacia atrás. Reserva de nivelación ... 73
1.6.5 Articulación de la compensación de bases imponibles negativas en el ordenamiento interno vigente ... 78

1.7 **Eficiencia en el cumplimiento de los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad** ... 81

1.7.1 Incidencia de la compensación de bases imponibles negativas en el cumplimiento del principio de capacidad económica ... 81

1.7.1.1 Posición de la doctrina científica ante la relación del eficiente cumplimiento del principio de capacidad económica y la compensación de bases imponibles negativas ... 84
1.7.1.2 Posición de la jurisprudencia ante la relación del eficiente cumplimiento del principio de capacidad económica y la compensación de bases imponibles negativas ... 86

1.7.2 Incidencia de la compensación de bases imponibles negativas en el principio de igualdad ... 87

Páginas

1.8 **Aspectos contables de la compensación de bases imponibles negativas** 90

1.8.1 Una breve exposición de la dinámica contable 90
1.8.2 Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias 92
1.8.3 Tratamiento contable de las bases imponibles negativas 93
1.8.4 Regulación contable relativa a la compensación de bases imponibles negativas 94

1.8.4.1 Consulta número 10 del BOICAC 95
1.8.4.2 Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 95

1.8.5 Implicaciones de un cambio en el tipo de gravamen previsto .. 97

CAPÍTULO II. GÉNESIS Y EVOLUCIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 99

2.1 **Regulación del Impuesto sobre Sociedades de 1964 y 1967** 101

2.1.1 Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario 101
2.1.2 Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas del año 1967 105
2.1.3 Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades 106

2.1.3.1 Hecho imponible 107
2.1.3.2 Sujeto pasivo 109
2.1.3.3 Base imponible y tipo de gravamen 110
2.1.3.4 Período impositivo y devengo 112

2.1.4 Compensación de pérdidas 113

2.1.4.1 Regulación prevista en el Texto Refundido 113
2.1.4.2 Regulación prevista en la Orden de 4 diciembre de 1964 115

2.1.5 Recapitulación del período 119

2.2 **Regulación del Impuesto sobre Sociedades de 1978 y 1982** 120

2.2.1 Entre períodos 120

2.2.1.1 Coyuntura económica y social 120
2.2.1.2 Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal 122

Páginas

2.2.2 Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades 123
2.2.3 Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 124
2.2.4 Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades 126

2.2.4.1 Hecho imponible 127
2.2.4.2 Sujeto pasivo 128
2.2.4.3 Base imponible y tipo de gravamen 131
2.2.4.4 Imputación temporal 135
2.2.4.5 Período impositivo y devengo 137

2.2.5 Compensación de pérdidas 138

2.2.5.1 Regulación prevista en la Ley 138
2.2.5.2 Desarrollo reglamentario 139

2.2.5.2.1 Compensación de pérdidas. Art. 156 140
2.2.5.2.2 Límite de la compensación. Art. 157 143
2.2.5.2.3 Momento de practicar la compensación. Art. 158 143
2.2.5.2.4 Requisitos para la compensación. Art. 159 .. 144
2.2.5.2.5 Compensación de bases imponibles negativas procedentes de ajustes fiscales. Saneamiento financiero. Art. 160 144
2.2.5.2.6 Compensación de bases imponibles negativas de Sociedades transparentes. Art. 161 .. 147
2.2.5.2.7 Comprobación inspectora. Art. 162 149
2.2.5.2.8 Consecuencias del incumplimiento de las condiciones y requisitos de compensación. Art. 163 150

2.2.6 Recapitulación del período 152

2.3 **Regulación del Impuesto sobre Sociedades de 1995** 154

2.3.1 Entre períodos 154
2.3.2 Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades 155
2.3.3 Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades 159

2.3.3.1 Hecho imponible 159
2.3.3.2 Sujeto pasivo 161
2.3.3.3 Base imponible y tipo de gravamen 164
2.3.3.4 Posible inconstitucionalidad de la base imponible 169
2.3.3.5 Imputación temporal 175
2.3.3.6 Período impositivo y devengo 181

Páginas

2.3.4 Compensación de bases imponibles negativas 182

2.3.4.1 Saneamiento financiero 186
2.3.4.2 Obligación real de contribuir 187
2.3.4.3 Regímenes especiales 189

2.3.4.3.1 Régimen de transparencia fiscal 189
2.3.4.3.2 Régimen de los grupos de sociedades 193
2.3.4.3.3 Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores 196
2.3.4.3.4 Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos 199
2.3.4.3.5 Régimen fiscal de sociedades cooperativas 199

2.3.5 Recapitulación del período 201

2.4 **Regulación del Impuesto sobre Sociedades de 2004** 203

2.4.1 Entre períodos 203

2.4.1.1 Cambios introducidos por la Ley 13/1996. Entidades de nueva creación 204
2.4.1.2 Cambios introducidos por la Ley 66/1997. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores 205
2.4.1.3 Cambios introducidos por la Ley 40/1998 205

2.4.1.3.1 Entidades de nueva creación 206
2.4.1.3.2 Ampliación del plazo compensatorio 206
2.4.1.3.3 Acreditación de la procedencia de las bases imponibles negativas 206

2.4.1.4 Cambios introducidos por la Ley 50/1998 207
2.4.1.5 Cambios introducidos por la Ley 24/2001 207

2.4.1.5.1 Ampliación del plazo compensatorio 208
2.4.1.5.2 Acreditación de la procedencia de las bases imponibles negativas 208
2.4.1.5.3 Régimen de los grupos de sociedades 209
2.4.1.5.4 Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje 210

2.4.2 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004 211

Páginas

2.4.3 Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades 214

2.4.3.1 Hecho imponible 214
2.4.3.2 Sujeto pasivo 215
2.4.3.3 Base imponible y tipo de gravamen 215
2.4.3.4 Imputación temporal 216
2.4.3.5 Período impositivo y devengo 217

2.4.4 Compensación de bases imponibles negativas 217

2.4.4.1 Régimen general 217
2.4.4.2 Compensación de bases imponibles negativas en los regímenes tributarios especiales 219

2.4.4.2.1 Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas y de uniones temporales de empresas 219
2.4.4.2.2 Sociedades patrimoniales 219
2.4.4.2.3 Régimen de consolidación fiscal 221
2.4.4.2.4 Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea 221
2.4.4.2.5 Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos 222
2.4.4.2.6 Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje 222
2.4.4.2.7 Sociedades cooperativas 222

2.4.5 Recapitulación del período 223

CAPÍTULO III. LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL RÉGIMEN GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 225

3.1 **Entre períodos** 225

3.1.1 Ampliación del plazo compensatorio 225
3.1.2 Limitación cuantitativa del importe a compensar 226
3.1.3 Método de cuantificación del Importe Neto de la Cifra de Negocios 231

3.2 **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades** .. 234

Páginas

3.3 **Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades**..... 238

3.3.1 Hecho imponible..... 238
3.3.2 Sujeto pasivo..... 238
3.3.3 Base imponible y tipo de gravamen..... 239
3.3.4 Imputación temporal..... 241
3.3.5 Período impositivo y devengo..... 243

3.4 **Compensación de bases imponibles negativas en el régimen general**..... 244

3.4.1 Análisis de las limitaciones previstas en la compensación de bases imponibles negativas. Artículo 26.1 LIS..... 244

3.4.1.1 Requisitos de obligatorio cumplimiento para poder practicar la compensación..... 246
3.4.1.2 Limitación temporal prevista en la compensación..... 249
3.4.1.3 Limitación cuantitativa prevista en la compensación.. 251
3.4.1.4 Sustitución de los límites bajo ciertas circunstancias . 254
3.4.1.5 Medidas temporales aplicables en el período impositivo 2015..... 254

3.4.1.5.1 Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016..... 255
3.4.1.5.2 Nulidad e inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016..... 258

3.4.1.5.2.1 Limitaciones a la regulación de materia tributaria mediante Decreto-ley 259
3.4.1.5.2.2 La inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 263

3.4.1.5.3 Límite en la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuesto diferido para el año 2016..... 272

3.4.1.6 Exclusión de los límites bajo ciertas circunstancias ... 273

3.4.1.6.1 Quitas o esperas..... 273
3.4.1.6.2 Extinción de la entidad..... 278

3.4.1.7 Diferencias en el tratamiento de la exclusión o sustitución de los límites cuantitativos relativos a la compensación de bases imponibles negativas..... 283

Páginas

3.4.2 Compensación de bases imponibles negativas en aquellos períodos impositivos inferiores a un año. Artículo 26.2 LIS 288
3.4.3 Compensación de bases imponibles negativas en las entidades de nueva creación. Artículo 26.3 LIS 291
3.4.4 Prohibición a la compensación de bases imponibles negativas. Artículo 26.4 LIS 295

3.4.4.1 Incumplimiento posterior de los requisitos 299
3.4.4.2 Reflexiones a la luz de la doctrina administrativa 304

3.4.4.2.1 Participación posterior prevista en el artículo 26.4 a) de la LIS 304
3.4.4.2.2 Participación anterior prevista en el artículo 26.4 b) 306
3.4.4.2.3 Vinculación prevista en relación con la participación 309
3.4.4.2.4 Fecha relativa a la adquisición de las participaciones 312
3.4.4.2.5 Análisis constitucional acerca de la retroactividad tributaria 312
3.4.4.2.6 Retroactividad relativa al artículo 26.4 de la LIS 316
3.4.4.2.7 Otras circunstancias previstas en el artículo 26.4 c) de la LIS 319

3.4.4.3 Supuestos en los que procede la proscripción 323

CAPÍTULO IV. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS AL AMPARO DE LOS REGÍMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 325

4.1 **Agrupaciones de interés económico españolas, europeas y de uniones temporales de empresas** 326

4.1.1 Agrupaciones de interés económico españolas 328
4.1.2 Agrupaciones de interés económico europeas 332
4.1.3 Uniones temporales de empresas 334

4.2 **Régimen de consolidación fiscal** 343

4.2.1 Determinación de la base imponible consolidada 346
4.2.2 Compensación de bases imponibles negativas al amparo del grupo de consolidación fiscal 351
4.2.3 Modificaciones introducidas por la Ley 28/2022 y la Ley 7/2024 354

Páginas

4.2.4 Relación del artículo 26.1 de la LIS con el régimen de consolidación fiscal 356

4.2.4.1 Posición de la doctrina administrativa ante la existencia de un doble límite 357
4.2.4.2 Posición de la jurisprudencia ante la existencia de un doble límite 360
4.2.4.3 Posible existencia de un doble límite bajo el amparo del grupo 363

4.2.5 Relación del artículo 26.2, 3, 4 y 5 de la LIS con el régimen de consolidación fiscal 365

4.3 **Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea** 367

4.3.1 Operaciones previstas en este régimen 369

4.3.1.1 Fusiones 369
4.3.1.2 Escisiones 370
4.3.1.3 Aportaciones no dinerarias de rama de actividad 372
4.3.1.4 Canje de valores 373

4.3.2 Formalidades relativas al régimen especial 374
4.3.3 Subrogación en los derechos y obligaciones tributarias 374
4.3.4 Subrogación en la compensación de bases imponibles negativas 375

4.3.4.1 Posibilidad de subrogación implícita 377
4.3.4.2 Posición de la doctrina administrativa en relación con la subrogación 378
4.3.4.3 Posición de la jurisprudencia en relación con la subrogación 379
4.3.4.4 Momento en el que adquiere eficacia la subrogación . 381

4.3.5 Motivos económicos válidos 382

4.3.5.1 Posición de la doctrina administrativa en relación con los motivos económicos válidos 383
4.3.5.2 Posición de la jurisprudencia ante el criterio administrativo 388
4.3.5.3 Posición de la jurisprudencia en relación con los motivos económicos válidos 389
4.3.5.4 Cambio de criterio en la carga de la prueba 392

Páginas

4.3.6 Pérdidas de los establecimientos permanentes 394
4.3.7 Limitación y prohibición a la compensación de bases imponibles negativas en el régimen especial 394

4.3.7.1 Limitación 394
4.3.7.2 Prohibición 395

4.4 **Régimen fiscal de las sociedades cooperativas** 397

4.4.1 Concepto y clases de sociedades cooperativas 398
4.4.2 Cuantificación de los rendimientos de las sociedades cooperativas 401
4.4.3 Compensación de cuotas 406

4.4.3.1 Posible inconstitucionalidad de ciertas limitaciones introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016 408
4.4.3.2 Comprobación de las cuotas compensadas o pendientes de compensar 409
4.4.3.3 Contabilización de cuotas negativas en las sociedades cooperativas 409
4.4.3.4 Regímenes especiales y sociedades cooperativas 410

4.4.3.4.1 Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea 410
4.4.3.4.2 Régimen de consolidación fiscal 411

CAPÍTULO V. COMPROBACIÓN, RECTIFICACIÓN Y SANCIONES RELATIVAS A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS 415

5.1 **Comprobación de las bases imponibles compensadas o pendientes de compensación** 415

5.1.1 Contexto 415
5.1.2 Posición de la jurisprudencia en relación con la comprobación hasta la entrada en vigor de la Ley 27/2014 420
5.1.3 Doctrina de los actos propios 424
5.1.4 Regulación establecida por la Ley 27/2014 425

Páginas

5.1.5 Regulación fijada por la Ley 34/2015. Modificaciones en la LGT 429

5.1.5.1 Introducción del artículo 66 bis en la LGT. Derecho a comprobar e investigar 430
5.1.5.2 Modificación del artículo 70.3 de la LGT. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones tributarias formales 432
5.1.5.3 Modificación del artículo 115 de la LGT. Potestades y funciones de comprobación e investigación 433
5.1.5.4 Modificación del artículo 68 de la LGT. Interrupción de los plazos de prescripción. Obligaciones tributarias conexas 435

5.1.6 Modificación de la Ley 27/2014 por la Ley 34/2015 438
5.1.7 Jurisprudencia ulterior al cambio de normativa 440
5.1.8 Principio de íntegra regularización 447
5.1.9 Cláusula de cierre para la comprobación de bases imponibles compensadas o pendientes de compensar 456

5.2 **Rectificación de bases imponibles negativas** 457

5.2.1 Análisis conceptual 457
5.2.2 Modificación de la normativa relativa a declaraciones rectificativas o autoliquidaciones complementarias 459
5.2.3 Posición de la doctrina administrativa en relación con la rectificación de bases imponibles negativas 460

5.2.3.1 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 4 de abril de 2017 461
5.2.3.2 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2019 465

5.2.4 Parecer de la jurisprudencia en relación con la rectificación de bases imponibles negativas 467

5.2.4.1 Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 467
5.2.4.2 Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020 469
5.2.4.3 Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 471
5.2.4.4 Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 472

Páginas

5.3 **Sanciones relativas a la compensación de bases imponibles negativas** ... 474

5.3.1 Previsión normativa ... 474
5.3.2 Exoneración por interpretación razonable de la norma y regularización voluntaria ... 478

5.3.2.1 Interpretación razonable de la norma ... 478
5.3.2.2 Regularización voluntaria ... 479

5.3.3 Posible concurrencia con otras sanciones ... 480

5.3.3.1 Compatibilidad con el artículo 191 LGT. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación ... 480
5.3.3.2 Compatibilidad con los artículos 193 LGT. Infracción por obtener indebidamente devoluciones y 194 LGT. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones ... 481
5.3.3.3 Compatibilidad con los artículos 200 LGT. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales y 201 LGT. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación ... 482

BIBLIOGRAFÍA ... 485

OTRAS FUENTES DOCUMENTALES ... 501

RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA CITADA ... 503

Órganos Jurisdiccionales Internos ... 503

Tribunal Constitucional ... 503
Tribunal Supremo ... 505

Tribunales Superiores de Justicia ... 509

Tribunal Superior de Justicia de Galicia ... 509

Audiencia Nacional ... 509
Órganos Jurisdiccionales Externos ... 509

Tribunal de Justicia de la Unión Europea ... 509

RELACIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA CITADA ... 511

Tribunal Económico-Administrativo Central ... 511
Dirección General de Tributos ... 513
Consultas del BOICAC ... 518
Resoluciones del ICAC ... 518

PRÓLOGO

Constituye para mí un motivo de enorme satisfacción presentar al lector la que es primera monografía de Jorge Taboada Villa y que trae causa de su tesis doctoral que tuve el honor de dirigir y que fue defendida en la Universidad de Santiago de Compostela el día cinco de diciembre del pasado año 2024, siendo además una exigencia ineludible iniciar estas líneas haciendo constar mi agradecimiento al autor por haberme propuesto realizar la presentación de esta obra.

Soy consciente de que en general los prólogos no suelen aportar gran cosa a las obras a las que introducen y gozan de cierta mala prensa, siendo en este sentido célebre la concepción sobre ellos de nuestro genial paisano, Camilo José Cela, que los definía como «estas páginas accesorias con las que suele ser costumbre presentar las nuevas salidas de los libros, se agostan sobre la marcha y con ellas no valen vitaminas, ni testovirones, ni paños calientes».

Sin embargo, en el ámbito académico esta visión no resulta procedente en un doble sentido: primero, permite que el prologuista reflexione sobre algunas de las cuestiones tratadas en la obra y, segundo, especialmente en casos como el actual, en el que se trata de la primera obra de un autor, es precisamente el proemio su carta de presentación ante la comunidad científica en la que se integra.

La monografía que presentamos es un trabajo amplio y detallado sobre los múltiples aspectos que la figura de la compensación de bases imponibles negativas presenta en el marco del Impuesto sobre Sociedades, tributo que ha visto en los últimos años sucesivas regulaciones de tal cuestión que, además, no siempre han sido acompasadas por las necesarias conexiones con otros aspectos, como podrían ser los procedimentales.

La obra se estructura en cinco grandes capítulos que afrontan las principales cuestiones que suscita la compensación de bases negativas: uno conceptual, otro histórico, un tercero dedicado a la regulación vigente en el régimen general, otro dedicado a la incidencia en este ámbito de los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y, finalmente, el dedicado a los principales aspectos procedimentales a considerar.

Así, en el primer capítulo se tratan los elementos definitorios del instituto compensatorio: la propia idea de compensación de bases y su deslinde de la compensación de pérdidas, las diversas posibilidades de encaje de la figura como beneficio fiscal o la muy trascendente cuestión de su categorización como derecho autónomo del contribuyente o como una opción, deslinde no siempre sencillo y que ha sido objeto de reiteradas resoluciones jurisprudenciales recientes. Además, en este mismo capítulo se analiza el ámbito temporal de la aplicación de la compensación de bases (*carry-back* o *carry-forward*) y, al hilo de tal cuestión, la funcionalidad de la reserva de nivelación prevista en el régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión y que supone una inversión del régimen general establecido en el Impuesto sobre Sociedades, al permitir en cierto modo una compensación hacia atrás. Finalmente, este capítulo inicial se cierra con dos aspectos que vistos de modo conjunto evidencian el carácter interdisciplinar del trabajo: la vinculación del mecanismo compensatorio con el cumplimiento de los principios constitucionales de justicia tributaria –especialmente del de capacidad económica– y, por otra parte, los aspectos contables que deben tenerse presente en este punto.

Desde mi punto de vista, el autor aborda todas estas cuestiones con solvencia, en algunos casos incluso impropia de un primer trabajo de investigación, y demuestra un afilado instinto para diseccionar las cuestiones centrales en un ámbito especialmente complejo. Por otra parte, debe ponerse en valor la trascendencia del análisis desde la perspectiva contable, poco habitual en estudios realizados desde el mundo del Derecho y en el que se vislumbra la formación económica del profesor Taboada Villa.

El capítulo segundo, como se ha indicado, realiza un detallado repaso por las diversas regulaciones que ha ostentado la figura desde su aparición en la década de 1960. Así, hay cuatro grandes hitos surgidos al socaire de las diversas reformas tributarias realizadas en nuestro país: 1964-1967, 1978, 1995 y 2004. Cierto es que desde un punto de vista global sólo las tres primeras suponen cambios significativos, al estar ligadas a modificaciones de paradigma. Así, la reforma tributaria que suele situarse en 1964, cuyo primer eslabón fue precisamente la Ley General Tributaria de 1963, supuso la modernización y racionalización del sistema impositivo español, aún en mantillas. La gran

reforma tributaria iniciada en 1978 y auspiciada por Fuentes Quintana y Fernández Ordóñez supuso la incorporación de todos los principios y valores derivados del sistema democrático y constitucional, de indudable trascendencia en la construcción de un sistema tributario moderno. La modificación del Impuesto sobre Sociedades en 1995 significó un importante cambio de modelo, al hacer pivotar la cuantificación del impuesto sobre el resultado contable, constituyendo la base de la regulación aún vigente. Por su parte, en la regulación de 2004, técnicamente una refundición de la normativa del tributo, supuso desde la perspectiva del objeto de estudio poco más que la simple clarificación propia de la naturaleza de texto refundido, especialmente trascendente en un momento que había estado precedido por importantes cambios que habían diezmado la seguridad jurídica en el marco de la compensación de bases negativas.

Desde mi punto de vista se trata este segundo de un capítulo imprescindible en el conjunto de la obra. Es cierto que resulta habitual minusvalorar, cuando no directamente despreciar, los análisis históricos, y más en una disciplina tan volátil como la denominada parte especial del Derecho Financiero y Tributario. Sin embargo, en el tema concreto en el que se enmarca el análisis realizado por el autor, sólo cabe entender el régimen actual en esa perspectiva histórica, que además explica y justifica la gran diversidad de pronunciamientos e interpretaciones que se han elaborado en torno a la figura. De hecho, como bien se pone de manifiesto en la obra, estamos ante un aspecto que ha sido objeto de atención en casi todas las reformas del impuesto y que incluso se ha conectado con algunas de las cuestiones nucleares en las modificaciones de la normativa general (piénsese, por ejemplo, en el instituto de la prescripción). Todo ello ha incorporado unas dosis de inseguridad jurídica importantes y unas divergencias en el tratamiento de las bases negativas que durante años pusieron en entredicho cuestiones tan trascendentes como el respeto al principio constitucional de igualdad.

El capítulo tercero de la monografía analiza el régimen jurídico de la compensación de bases negativas en la regulación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que es la actualmente vigente. En él, el autor desgrana los principales aspectos de la figura, con especial atención a las limitaciones establecidas en el artículo 26.1 de dicha ley y sus vaivenes derivados de la existencia de normativa transitoria y de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016 a través de la STC 11/2024 de 18 de enero y la reintroducción de sus límites de modo casi inmediato por el legislador (proceso temporal que, nótese, coincidió con el momento álgido de la elaboración de la tesis doctoral de la que trae causa la monografía). Una vez más, la seguridad jurídica de los

contribuyentes fue puesta en entredicho por una torticera elección de las fuentes a la hora de introducir modificaciones de significativo calado en las normas tributarias. Otro punto que merece destacarse en este capítulo es el exhaustivo análisis que se realiza a partir de la doctrina administrativa de las prohibiciones de compensación de bases establecidas en el artículo 26.4 de la Ley del Impuesto.

Considero, precisamente al hilo de lo que acabo de apuntar, que una de las grandes virtudes del trabajo que ahora presento es el mantener en todo momento una perspectiva enfocada a la trascendencia práctica de las cuestiones que se abordan, siempre atenta a los pronunciamientos jurisprudenciales y a la doctrina administrativa, sin perder por ello rigor y profundidad en el análisis teórico y dogmático que en todo caso proceden.

Paralelamente, el capítulo cuarto atiende a las peculiaridades que pueden suscitarse en el marco de los regímenes especiales del tributo. Evidentemente, en la mayoría de tales regímenes no existen aspectos que justifiquen un tratamiento pormenorizado de la compensación de bases, por lo que el trabajo analiza fundamentalmente tres de los regímenes fijados en la ley del Impuesto (el régimen de agrupaciones de interés económico españolas y europeas y de uniones temporales de empresas; el régimen de consolidación fiscal y el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea). A ellos se añade, con evidente acierto, la referencia al régimen especial aplicable a las sociedades cooperativas, regulado en su propia normativa (Ley 20/1990) y que se desmarca totalmente del régimen general, contemplando la compensación en el ámbito de las cuotas y no en el de las bases imponibles. En él se analiza además la eventual constitucionalidad de las reformas introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, sustancialmente similares a las introducidas en el régimen general y que fueron declaradas inconstitucionales, sin que el alcance de la STC 11/2024 llegase a la regulación propia de las cooperativas.

Desde mi punto de vista en este capítulo se contemplan algunos de los aspectos más importantes de la compensación de bases negativas, dado que son regímenes que afectan a diversos sujetos pero que por la interconexión existente ofrecen especial interés las posibilidades de compensación, ya sea entre entidades del mismo grupo, ya sea en virtud de operaciones de reestructuración empresarial. En este sentido, la exigencia de motivos económicos válidos en las operaciones de reestructuración adquiere tintes especialmente relevantes en el marco de la compensación de bases. Por otra parte, con relación al régimen especial de cooperativas destacan, en mi opinión, las cuestiones

que suscita desde la perspectiva del principio de igualdad, ya que tanto por la propia mecánica de compensación de cuotas como por la subsistencia de diferencias en los requisitos de su aplicación, puede quedar en entredicho el mencionado principio.

Por último, el capítulo quinto toca algunas de las cuestiones nucleares que genera la compensación de bases en el marco de los procedimientos de aplicación de los tributos, concretamente en el ámbito de la comprobación (especialmente desde la perspectiva de la prescripción) y de la rectificación de las declaraciones. En ellas se adentra el estudio en cuestiones como el principio de íntegra regularización o los planteamientos de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia con relación a la rectificación de bases imponibles negativas. Finalmente, cierra el capítulo la cuestión de la aplicación del régimen de infracciones y sanciones tributarias relativas a la aplicación de la compensación de bases.

Una vez más este capítulo pone de relieve la capacidad de deslinde y focalización del autor con relación a las cuestiones más relevantes del tema propuesto, con un importante bagaje doctrinal y jurisprudencial que le permiten sustentar opiniones fundadas sobre dichas cuestiones centrales del ámbito procedimental.

Resulta evidente, tras esta exégesis, que la obra que ahora prologo analiza con amplitud y profundidad todas las cuestiones que se pueden plantear en el tema objeto de estudio y, sobre todo, lo hace teniendo siempre que se trata de una cuestión claramente conexa con el respeto y el cumplimiento de los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad –a los que sirve la institución– y de seguridad jurídica, tantas veces maltratado por el legislador en esta materia.

Cumplida hasta aquí la primera función que atribuía al prólogo, de presentar la obra, me corresponde ahora hacer lo propio con el autor. Y permítaseme que lo haga desde una doble perspectiva. En primer lugar, de un modo aséptico, debe reseñarse la formación transversal que ha desarrollado: graduado en Economía, máster en Gestión y Dirección Laboral y, finalmente, doctor en Derecho, los tres títulos en la Universidad de Santiago de Compostela. Esta trayectoria evidencia en primer lugar una clara amplitud de conocimientos, que pasan fundamentalmente por la Economía y el Derecho, pero que también ha recibido aportes de otros ámbitos conexos. En todos estos estudios ha demostrado una gran altura intelectual y una capacidad de compromiso digna de elogio. Además, durante algunos años ha trabajado en el mundo de la asesoría fiscal, especialmente –pero no solo– de sociedades. En definitiva, se trata de una persona con una sólida formación teórica y práctica que ha trasladado al

ámbito académico, en el que a pesar de llevar relativamente poco tiempo ha publicado diversos trabajos en revistas especializadas y en obras colectivas que permiten augurar una carrera académica fructífera.

En segundo lugar, *last but not least*, no quiero cerrar este prólogo sin hacer referencia a esa otra perspectiva a la que me refería, la más personal. Conocí a Jorge cuando estaba realizando sus estudios de máster, en el que tuve la oportunidad de dirigir su trabajo final de titulación, y desde ese momento me impresionó la agilidad mental y la amplitud de miras que presentaba. Años después, ya trabajando, se planteó la posibilidad de cerrar su ciclo formativo con un doctorado en Derecho –una vez más desafiando la lógica de lo fácil– y me embarqué casi sin pensarlo en la aventura que me proponía. Y tras unos inicios marcados por la escasa disponibilidad que le ofrecía la actividad profesional, la posibilidad de ocupar una plaza de profesor interino de sustitución en el área de Derecho Financiero le dio la estabilidad y la oportunidad real de terminar con éxito la aventura del doctorado. Después de todos estos años, tengo que confesar la fortuna que supuso su incorporación en el grupo de investigación, siempre bien dispuesto, siempre amable y siendo siempre parte de las soluciones y nunca de los problemas. Todo ello ha llevado a que aquel alumno que se convirtió en discípulo y posteriormente en compañero haya terminado siendo realmente –y casi sin darnos cuenta– un amigo en toda la extensión de la palabra.

Santiago de Compostela, en un caluroso día de junio de 2025.

Juan José Nieto Montero

LISTADO DE ABREVIATURAS

ART	*Artículo*
AEAT	*Agencia Estatal de Administración Tributaria*
AEDAF	*Asociación Española de Asesores Fiscales*
AIE	*Agrupación de Interés Económico*
AIEE	*Agrupación de Interés Económico Europea*
AN	*Audiencia Nacional*
BIN	*Base Imponible Negativa*
BINS	*Bases Imponibles Negativas*
BOE	*Boletín Oficial del Estado*
BOICAC	*Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*
CC	*Código Civil*
CDI	*Convenio de Doble Imposición*
CE	*Constitución Española*
CEE	*Comunidad Económica Europea*
CENDOJ	*Centro de Documentación Judicial*
CNAE	*Clasificación Nacional de Actividades Económicas*
DA	*Disposición Adicional*
DGT	*Dirección General de Tributos*
DT	*Disposición Transitoria*
DYCTEA	*Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos*
FJ	*Fundamento Jurídico*
ICAC	*Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*
IGTE	*Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas*
INCN	*Importe Neto de la Cifra de Negocios*
IRNR	*Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*
IRPF	*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*
IS	*Impuesto sobre Sociedades*
IVA	*Impuesto sobre el Valor Añadido*
LGT	*Ley General Tributaria*

LIRPF	*Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*
LIS	*Ley del Impuesto sobre Sociedades*
LIVA	*Ley del Impuesto del Valor Añadido*
LSA	*Ley de Sociedades Anónimas*
LSC	*Ley de Sociedades de Capital*
NOFCAC	*Normas para la Formulación de Cuentas Anuales*
OCDE	*Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico*
PBF	*Presupuesto de Beneficios Fiscales*
PGC	*Plan General Contable*
RAE	*Real Academia Española*
RIS	*Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*
RT	*Régimen Transitorio*
SAN	*Sentencia de la Audiencia Nacional*
SSAN	*Sentencias de la Audiencia Nacional*
SSTC	*Sentencias del Tribunal Constitucional*
SSTS	*Sentencias del Tribunal Supremo*
STC	*Sentencia del Tribunal Constitucional*
STJUE	*Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*
STS	*Sentencia del Tribunal Supremo*
STSJA	*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía*
STSJG	*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia*
TC	*Tribunal Constitucional*
TEAC	*Tribunal Económico-Administrativo Central*
TEAR	*Tribunal Económico-Administrativo Regional*
TEARA	*Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía*
TJUE	*Tribunal de Justicia de la Unión Europea*
TRLIS	*Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*
TRLSC	*Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital*
TS	*Tribunal Supremo*
TSJ	*Tribunal Superior de Justicia*
TSJA	*Tribunal Superior de Justicia de Andalucía*
TSJG	*Tribunal Superior de Justicia de Galicia*
TSJV	*Tribunal Superior de Justicia de Valencia*
UE	*Unión Europea*
UTE	*Unión Temporal de Empresas*

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene su origen en la tesis doctoral que bajo el mismo título fue defendida en la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela el 5 de diciembre de 2024. Desde la defensa hasta su envío a publicación he realizado diversos ajustes y correcciones, motivados por las valiosas aportaciones efectuadas por los miembros del tribunal encargado de su valoración, conformado por los profesores Delgado García, Oliver Cuello y Ruibal Pereira. A ellos se debe realizar la primera mención de gratitud.

Pero, además de tales correcciones sobre la memoria inicial, fue necesario introducir algunos cambios derivados de la propia inercia legislativa, ya que la *Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias*, introdujo entre otras modificaciones algunas relativas al tipo de gravamen o la recuperación de las restricciones a la práctica compensatoria en el ámbito de las grandes empresas, recogidas en la Disposición adicional decimoquinta de la LIS, previamente expulsadas del ordenamiento por sentencia del Tribunal Constitucional.

Durante todo este proceso, tanto de elaboración de la tesis doctoral como de su preparación para la publicación, he contado con el apoyo y ayuda de muchas personas a las que un mínimo deber de gratitud impone mencionar en este punto y con carácter previo al desarrollo del tema.

Así, en primer lugar, el director de la tesis, el profesor Juan José Nieto Montero, maestro, compañero y amigo que durante todo este tiempo ha sabido guiarme por los difíciles inicios de la actividad docente e investigadora y sin cuyo apoyo y comprensión probablemente no habría alcanzado el final del camino.

Por otra parte, debo mencionar a los profesores del área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela, con los que he tenido la fortuna de compartir espacio y tiempo tanto en el desarrollo de la investigación como en el inicio de mi carrera docente. Los profesores García Novoa, López Díaz, Ruibal Pereira, Villaverde Gómez e Iglesias Casais han mostrado hacia mí un clima de familiaridad y compañerismo que ha facilitado de modo importante la consecución de los objetivos y metas marcados. A su lado, también me gustaría mencionar al resto del profesorado de la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago y especialmente al del Departamento de Derecho Público Especial y de la Empresa, por su acogida y buen trato constante desde mi incorporación a la vida académica.

Finalmente, quiero mostrar mi agradecimiento, de forma especial, a mi familia, especialmente a mi esposa Paula, sin cuya paciencia para soportar los malos momentos y su ánimo constante en las situaciones difíciles, no habría podido concluir nunca este trabajo y, por supuesto, no quiero cerrar estas menciones sin referirme a mi hija Noa, nacida poco después de la defensa de la tesis y que durante la etapa final de la elaboración del trabajo fue una de mis principales motivaciones.

En la actualidad, el IS constituye, junto con el IRPF, uno de los pilares de la imposición directa dentro del escenario tributario estatal. Así se manifiesta en el Preámbulo de la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*. Consultando los datos previstos en el Informe anual de Recaudación Tributaria del año 2023 [1], elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, podemos inferir que no carece de razón el legislador al sostener tal tesis.

De ellos se desprende que el impuesto con mayor potencial recaudatorio sería el IRPF, cuya exacción derivó en unos ingresos que ascendieron a 120.280 millones de euros. Posteriormente le seguirá el Impuesto sobre el Valor Añadido, a través del que se canalizaron 83.909 millones de euros con destino a las arcas públicas. En tercer lugar, se sitúa el IS, cuya recaudación derivada del

[1] *Vid*. Informe anual de Recaudación Tributaria. Año 2023. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas. Consultado en https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/IART23_es_es.pdf

ejercicio 2023 ascendió a 35.060 millones de euros. Adicionando el resto de los tributos presentes en el ordenamiento estatal, la totalidad de la recaudación tributaria se cuantificó en 271.935 millones de euros. Afirmamos de este modo que la recaudación inherente al Impuesto sobre Sociedades supone un 12,9 por ciento del total.

Estamos ante el tercer tributo con mayor potencial recaudatorio a nivel estatal y el segundo en cuanto a imposición directa nos referimos. No obstante, comparándolo con su análogo físico, pudiéramos llegar a la conclusión de que, al representar únicamente un 29% de los ingresos obtenidos por este último, sus implicaciones prácticas serán más someras. Pero nada más lejos de la realidad.

Por su parte, el número de autoliquidaciones presentadas del IRPF (Modelo 100) en el año 2022, ascendió a 22.898.072 [2], mediante las que se obtuvieron, como ya hemos expuesto, 120.280 millones de euros [3]. Haciendo una sencilla ratio, obtenemos una media de 5.600 euros recaudados por cada contribuyente. En lo relativo al año 2021, fueron recaudados 109.485 millones de euros [4] a través de 22.048.548 autoliquidaciones [5], de lo que deriva aproximadamente 4.965 euros por declaración.

Con respecto al IS –a tenor de la estadística de cuentas anuales no consolidadas–, 1.706.796 [6] de declarantes originaron unos ingresos en las arcas públicas de 32.176 millones de euros [7] en el año 2022, estableciendo una ratio de 18.852 euros por declaración. Por su parte, en el año que le precede, se recaudaron 26.627 millones de euros [8], que fueron obtenidos a través de 1.685.594

---

[2] A tenor de la Estadística de los declarantes del IRPF del año 2022, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Consultado en https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2022/jrubik5ccb0a5ed687fece5876152167d6b405d8359d12.html

[3] *Vid*. Informe anual de Recaudación Tributaria. Año 2022. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas. Consultado en https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2022/IART22_es_es.pdf

[4] *Vid*. Informe anual de Recaudación Tributaria. Año 2021. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas. Consultado en https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2021/resumen.html

[5] A tenor de la Estadística de los declarantes del IRPF del año 2021, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Consultado en https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/irpf/2021/jrubik724965446d297c271af54524870f5c4fb9719d91.html

[6] A tenor de la Estadística de cuentas anuales no consolidadas del año 2022, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Consultado en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2022/jrubikcdb249755d85be006d2455181004fdca681dae1.html

[7] *Vid*. Informe anual de Recaudación Tributaria. Año 2022… Ob. cit.

[8] *Vid*. Informe anual de Recaudación Tributaria. Año 2021… Ob. cit.

declarantes [9]. Con estas cifras en la mano, podemos establecer que la recaudación societaria ascendió aproximadamente a 15.797 euros por declaración. Por esto pudiera resultar interesante mantener un denso tejido empresarial a nivel estatal.

Ello no hace más que evidenciar que los contribuyentes del IS aportan, de media, tres veces más que los contribuyentes del IRPF. No obstante, la acusada diferencia en términos generales deriva de que potencialmente, este último tiene un mayor número de sujetos pasivos.

Pese a que en un inicio tanto la cuantificación de aquel como sus elementos estructurales serían totalmente diferentes, con el tiempo iría experimentando ciertas modificaciones que lo adecuaría tanto a la coyuntura económica del Estado como a su aproximación a las figuras societarias de los Estados de nuestro entorno.

Motivado quizás por tantas alteraciones y por una cuestionable labor del legislador, desde su génesis, el IS estaría infundado por una ingente carencia de seguridad jurídica y tipicidad en lo relativo a su regulación que, sumadas a la complejidad en su proceder, harían de este tributo una figura ciertamente engorrosa.

Uno de sus elementos nucleares que resultaría más afectado por lo previamente expuesto sería la compensación de bases imponibles negativas, que a la postre iría adquiriendo un mayor protagonismo dentro del impuesto. Para poner esto al descubierto, creemos conveniente realizar un prolijo análisis histórico, tanto del IS como del concepto de la práctica compensatoria, en donde se subraye la miríada de consecuencias negativas que afectaban a los sujetos pasivos.

En los primeros compases de su andadura dentro de la imposición societaria –en el año 1964– el plazo previsto para que los contribuyentes pudieran saldar una pérdida contra una ganancia, sería el de cinco períodos impositivos tras la generación de aquella. El sistema implantado consistiría en una compensación hacia delante, o ejercicios futuros –*carry forward*– en detrimento de una compensación hacia atrás, o ejercicios pasados –*carry back*–. De este modo, se llevaba a cabo una excepción del principio de independencia de los ejercicios que por aquel entonces se cumplía a pies juntillas. En la actualidad, el método previsto para su aplicación seguirá siendo, con carácter general, una compensación hacia delante. Sin embargo, está prevista una excepción, que,

[9] A tenor de la Estadística de cuentas anuales no consolidadas del año 2021, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Consultado en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2021/jrubikcdb-249755d85be006d2455181004fdca681dae1.html

pese a no llevar la etiqueta de compensación de bases imponibles negativas, realmente se articula como un sistema de compensación hacia atrás –*carry back*– pero mejorado. Nos referimos con ello a la reserva de nivelación, dispuesta únicamente para las entidades de reducida dimensión.

Como consecuencia de la horquilla temporal destinada para la compensación, en un principio, al hilo de la comprobación de las pérdidas declaradas o compensadas, no existiría controversia alguna ya que el plazo de prescripción de la deuda tributaria sería de cinco años, por lo que ambos intervalos eran coincidentes. No obstante, desde la regulación prevista para aquellos períodos impositivos que tuvieran su comienzo desde el 1 de enero del año 1996 –con la que fue introducida una reforma radical del tributo–, podrían compensarse pérdidas generadas en un ejercicio contra los beneficios experimentados en los períodos impositivos que concluyesen en los siete años posteriores. Sin embargo, desde esta primera ampliación, sería varias las que iría implantado el legislador de manera recurrente, cuestión que, sumada a la reducción prevista para la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria por parte de la Administración, abocaría a serios problemas a la hora de la comprobación por parte de esta.

En este punto, conviene matizar los dos procesos ínsitos a la compensación de bases imponibles negativas. Por un lado, su generación y, por otro, su propia compensación. Ello, adicionado a lo anterior provocará situaciones en las que bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos proyecten sus efectos en los períodos impositivos no prescritos. *Verbi gratia*, sería el caso de que un contribuyente quisiera compensar una base imponible negativa generada hace 6 ejercicios, dentro del período impositivo actual.

Para más inri, la regulación que hoy en día ostenta actualmente vigencia suprimió límite temporal alguno para llevar a cabo la práctica compensatoria –hacia delante–. Pese a esto, a modo de bálsamo, también fue introducido, un novedoso aspecto nunca visto en todo el ordenamiento tributario: la prescripción del derecho que tiene la Administración para comprobar bases imponibles compensadas o pendientes de compensación se producirá a los diez años desde la generación del derecho a compensar el importe. Eso sí, teniendo siempre presente que el plazo previsto para liquidar una deuda tributaria se mantendría fijado en cuatro años. Adicionalmente, no se libraría el contribuyente de tener que demostrar la correcta procedencia de las bases negativas compensadas o pendientes de compensación ya que, transcurrida la década, deberá acreditarlas a través de ciertos requisitos formales como son la exhibición de la liquidación o autoliquidación, así como de la contabilidad junto con la justificación de su respectivo depósito en el Registro Mercantil.

De un modo similar, unos meses después, se introduciría en la propia *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, una imprescriptibilidad en favor de la Administración para efectuar comprobaciones e investigaciones, en el curso de procedimientos de comprobación e investigación de obligaciones tributarias no prescritas. No obstante, y alineándose con la novedosa regulación del IS, el derecho de comprobar las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años. Por ello, esta limitación afectará de lleno a la compensación de las bases imponibles negativas, manteniendo así el mismo criterio que el previsto en la regulación societaria.

Uno de los motivos que llevó a cabo tal reforma, sería reforzar el poder de comprobación e investigación previsto por la Administración para controlar de manera más eficiente los posibles abusos acaecidos por parte de los contribuyentes de tales flexibilizaciones en el proceder de la cuantificación de la deuda tributaría, fortaleciendo de este modo los ingresos públicos. Sin embargo, no debemos olvidar que, tanto el plazo de prescripción del derecho que tiene la Administración para determinar la deuda tributaria, así como para exigir el pago de la misma, seguirá estipulado en cuatro años.

Por su parte, otra cuestión de profundo calado que también pondría en tela de juicio el cumplimiento de principios como el de seguridad jurídica, tipicidad, capacidad económica o igualdad en lo relativo a la práctica de compensación de bases imponibles negativas será una ausencia en la delimitación jurídica de este concepto. Esta carencia, provocaría a efectos fácticos unas consecuencias en absoluto nimias, perjudicando, como suele ser frecuente, al propio sujeto pasivo. El debate aquí sería dilucidar si el mecanismo compensatorio se trataba de una opción fiscal o de un derecho autónomo otorgado al contribuyente por parte del legislador.

En un principio, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia le colgaría el rótulo de opción tributaria, un aspecto que la mayoría de la doctrina científica observaría con recelo. Pudiera derivar esto de la coletilla empleada por el legislador desde tiempos inmemorables en la normativa inherente al IS, consistente en que «las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas…». Por otra parte, resulta innegable el interés que pudiera mantener la Administración de que esto así fuera, en aras de su propio beneficio.

Esta primera etiqueta limitaba ciertas actuaciones de los obligados tributarios, poniendo a la Administración en una posición ciertamente ventajosa. Deriva ello, de la normativa prevista para las opciones tributarias en la propia LGT, que proscribe su rectificación posterior, salvo que esta sea presentada

dentro del período voluntario de declaración. Así, la decisión primigenia adoptada por el contribuyente vincularía con carácter posterior el sentido manifestado en la autoliquidación. Engarzado con esto, tampoco permitiría la Administración una presentación extemporánea de una declaración en la que se incluyese algún tipo de práctica compensatoria, pese a que no existiera remisión expresa por parte de la normativa.

Este era –y sigue siendo– uno de los principales escollos que provocaría tanta controversia. No existe una definición expresa en todo el ordenamiento tributario del concepto de opción fiscal, así como tampoco la propia normativa del IS aclara si el mecanismo de compensación se encuentra resguardado bajo el paraguas de ese término o no.

Sin embargo, a golpe de jurisprudencia, y de manera paulatina en el tiempo, se iría creando una grieta en el muro infranqueable de la doctrina administrativa, que no hacía más que aprovecharse de su privilegiada situación. Mediante diversos pronunciamientos jurisprudenciales –pese a seguir considerando en un principio a la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria– se empezó a flexibilizar la aplicación del mecanismo compensatorio en aras de la justicia tributaria de los contribuyentes. Esto desembocaría en la Sentencia del Tribunal Supremo del 30 de noviembre de 2021, en la que, de un modo rotundo, el Órgano Jurisprudencial sentaría doctrina afirmando que la compensación de bases imponibles constituye un derecho autónomo del contribuyente en detrimento de una opción fiscal, por lo que no sería posible aplicarle ningún tipo de restricción presente en la normativa tributaria ínsita a estas últimas. Por su parte, tanto la Dirección General de Tributos, como el Tribunal Económico-Administrativo Central, se vería abocados a recoger el testigo del Alto Tribunal aplicando así el mismo criterio.

En definitiva, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas resulta primordial para poder gravar la renta de las entidades del modo más fiel posible, dando cumplimiento de este modo a los principios fundamentales del sistema financiero recogidos en la Constitución Española, así como los principios del ordenamiento tributario previstos por la LGT.

Tal afirmación resulta evidente en cuanto advertimos que la renta neta obtenida por una sociedad a lo largo de toda su existencia únicamente puede ser cuantificada en el momento de su extinción. De hecho, desde su creación está produciendo renta, que al fin y al cabo es el hecho imponible del IS. Para poder cuantificar y calcular la deuda tributaria, el impuesto se divide en fracciones temporales denominadas períodos impositivos que devengan el último día de estos. Debido a ello, adquirirá suma importancia la comunicación de las

rentas entre tales períodos, ya que estimará con una precisión absoluta la capacidad económica del contribuyente.

Así, con todo, sirva esta pequeña introducción para poder inmiscuirnos en la mayoría de las cuestiones más relevantes producidas al amparo de la compensación de bases imponibles negativas desde su irrupción en la normativa societaria en el año 1964. En el desarrollo de estas cuestiones, la presente obra se estructura en cinco capítulos. El primero de ellos se dedica al concepto, naturaleza jurídica y cuestiones generales de la práctica compensatoria; el segundo a la evolución de la compensación de bases imponibles negativas en nuestro ordenamiento jurídico desde su aparición en 1964 hasta 2004; el tercero al análisis de la regulación actual de la compensación de bases imponibles negativas en el régimen general del IS; el cuarto a las cuestiones que suscita esta figura en el marco de los regímenes especiales del impuesto y el quinto y último a los principales aspectos procedimentales que plantea su aplicación.

CAPÍTULO I. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.1 UNA PRIMERA APROXIMACIÓN A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Como bien es sabido, el Impuesto sobre Sociedades se trata de un tributo de naturaleza personal, objetiva [10], directa, periódica, sintética y proporcional. El hecho de ostentar la condición de periódico supone que su hecho imponible se produce de forma recurrente o indefinida en el tiempo. Consecuentemente, una entidad venderá bienes o prestará servicios y, al mismo tiempo soportará gastos inherentes a su actividad desde su formación hasta su extinción, por lo tanto, estará creando renta de manera sostenida. Algo parecido sucederá en su análogo en la fiscalidad directa, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por ende, resulta necesario acotar todo este proceso en fracciones temporales para su efectivo gravamen, dando esto lugar a los períodos impositivos. Así, se fija un momento concreto en el que se entenderá realizado el hecho imponible, naciendo la obligación tributaria principal; o lo que es lo mismo, el devengo del impuesto. Ante el Impuesto sobre Sociedades este se producirá el último día del período impositivo. Tal cuestión ponía de relieve Albiñana Gar-

[10] Bajo nuestro criterio, viene experimentando ciertos cambios en los últimos tiempos, que lo convierten en un tributo de naturaleza *cuasi* subjetiva, ante lo que mostramos nuestra total concordancia y buen hacer por parte del legislador. De este modo se cumplirán de manera más eficiente ciertos principios constitucionales como el de capacidad económica o igualdad.

cía-Quintana arguyendo que, *«en los Impuestos de objeto empresarial, se periodifica la propia actividad empresarial para la determinación del respectivo beneficio o rendimiento empresarial»* ante lo que continuaba *«el devengo del impuesto se hace coincidir con el último día del respectivo período impositivo. La accidentalidad de los ingresos de naturaleza empresarial impide que el impuesto pueda medirse y exigirse coetáneamente a la producción de los propios ingresos. Es preciso, pues, aguardar a que el "período impositivo" finalice para que se dé el devengo del respectivo impuesto»* [11]. Dándole una vuelta de tuerca a tal conclusión, Amorós Rica afirmaba que el período impositivo *«hay que referirlo a la base, ya que determina su cuantificación o volumen temporal» y, por su parte, el devengo se engarza con el «hecho imponible, que convierte el "origina" como efecto o consecuencia de éste, mientras que el devengo, ingrediente temporal del hecho imponible "determina" y da realidad en el tiempo a esa relación. El hecho imponible, la concepción o raíz, y el devengo, el alumbramiento o nacimiento»* [12]. Por su parte, Casana Merino irá allende, dando con la tecla de lo que ocurre en el IS, al sostener que *«el devengo* […] *es el momento en el que el hecho imponible se considera jurídicamente realizado, pero ello no quiere decir que pueda identificarse con el hecho imponible ni con el aspecto temporal del mismo»* concluyendo que *«el hecho imponible está integrado por el conjunto de circunstancias necesarias y suficientes para que nazca la obligación tributaria»*. Dejaba entrever con esto que el hecho imponible irá sucediéndose a lo largo del período impositivo de la entidad, produciéndose el devengo del tributo el último día de este [13]. Así, este último constituye un fenómeno instantáneo, aunque la obligación tributaria ostente la condición de periódica [14].

La génesis de la imposición societaria, debido a lo expuesto con anterioridad, adolecía de una estanqueidad o incomunicación entre un período impositivo y otro. Por ello, únicamente era objeto de imposición el beneficio –de darse el caso– que emanaba de los ingresos y gastos ínsitos al propio ejercicio, cumpliéndose de este modo, a pies juntillas, el principio de independencia de los ejercicios. Ello tendría gran arraigo dentro del Impuesto sobre Sociedades,

---

[11] *Vid.* Albiñana García-Quintana, C. (1974). *El sistema fiscal en España*. Biblioteca Universitaria Guadiana. Madrid, pág. 91.

[12] *Vid.* Amorós Rica, N. (1986). *Comentario a las leyes tributarias y financieras. Impuesto sobre sociedades comentado por Narciso Amorós Rica [et al.]*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. Tomo IV, vol. II, pág. 95.

[13] *Vid.* Casana Merino, F. (1996). El devengo y la norma aplicable al supuesto de hecho. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 90, pág. 303.

[14] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2000). *La Compensación de Bases Imponibles Negativas*. Aranzadi. Navarra, pág. 47.

estando presente ya en la Disposición Quinta del Texto Refundido del año 1922 [15]. Por su parte, tanto la Inspección de Hacienda como la jurisprudencia, lo venían aplicando históricamente con gran rigor debido, quizás, a la progresividad que ostentó el tributo hasta el año 1957 [16].

En base a ello podemos dilucidar que la práctica compensatoria de bases imponibles negativas entre períodos impositivos supone una excepción al citado principio. Bien sea hacia delante o hacia atrás en el tiempo, aquella no hará otra cosa que diferir, alargar o sostener temporalmente la duración del ejercicio objeto de gravamen. En consecuencia, conviene discernir dos etapas claramente independientes pero relacionadas entre sí; por un lado, la generación de la base imponible negativa, y, por otro lado, su compensación, materializándose ambas, con carácter general en dos períodos impositivos diferentes.

Esta es la posición que adopta –y adoptó– la inmensa mayoría de la doctrina científica dentro del escenario tributario estatal. Así, ya en los años 70´ del siglo pasado, Soto Guinda argumentaba que *«había sido un principio tradicional en el Impuesto sobre Sociedades efectuar la liquidación atendiendo sólo a los resultados económicos obtenidos por la entidad en el período impositivo. Esta norma, o principio de la independencia de ejercicios, impedía considerar como gasto deducible en ejercicios sucesivos las pérdidas ocurridas en uno anterior».* Por ello, concluía que desde la regulación introducida en el año 1964 –a partir de los ejercicios cerrados en 31 de diciembre de 1964 y siguientes– *«se admite, por el contrario, tal compensación de pérdidas de explotación de ejercicios anteriores para hallar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades»* [17].

---

[15] Texto Refundido de 22 de septiembre de 1922, aprobado por el Real Decreto de 22 de septiembre de 1922

[16] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto sobre Sociedades: comentarios y casos prácticos*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, págs. 165 y 489.

[17] *Vid.* Soto Guinda, J. (1973). *Tributación de las sociedades en España*. Guadiana de Publicaciones. Madrid, pág. 207. En el mismo sentido se mostrarán una miríada de autores *vid*. Sainz de Bujanda, F. (1966). Análisis jurídico del hecho imponible. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.* Núm. 62, págs. 364-365; Ramallo Massanet, J. (1978). Hecho imponible y cuantificación de la obligación tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 20, pág. 617; Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto sobre Sociedades: régimen general*. Editorial Pirámide. Madrid; Navas Vázquez, R. (1995). El Impuesto sobre Sociedades. En García Añoveros, J. (Dir.). *Manual del sistema tributario español*. 3.ª Ed. Civitas. Madrid, pág. 259; Alonso Murillo, F. (1996). Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades: Ley 43/1995, de 27 de diciembre, BOE del 28 de diciembre. McGraw-Hill. Madrid, pág. 14; García Novoa, C. (1997). La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS. En Yebra Martul-Ortega, P. (Dir.). *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*. Comares. Granada, pág. 198; García Moreno, A. (1999). *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades.* Editorial Tecnos. Madrid, pág. 218; Montesinos Oltra, S. (2000). *La Compensación…* Ob. cit., pág. 75.; Durán -Sindreu Buxadé, A. (2003). Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades. En Rubio Guerrero, J.J. (Dir.). Manual del Impuesto sobre Sociedades. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, págs. 500 y ss.; Clavijo Hernández. F. (2003). Impuesto sobre Sociedades (II). En

1.2 DELIMITACIÓN CONCEPTUAL ENTRE COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y DE PÉRDIDAS

No resulta infrecuente, en determinadas ocasiones, toparse con el concepto de compensación de pérdidas en detrimento de compensación de bases imponibles negativas. Por ello, pudiera resultar conveniente la realización de unos someros matices.

Si bien es cierto que las primigenias regulaciones societarias que preveían la compensación de bases imponibles negativas –esto *es la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario* y la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*– sí contemplarían de manera expresa el término de compensación de pérdidas, sería debido al método de cuantificación de la base imponible presente por aquel entonces. No obstante, desde la entrada en vigor de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, al incorporarse una remisión a la normativa contable para tal cálculo, no podemos hablar de un modo estricto de «compensación de pérdidas» [18].

Imagínese una entidad la cual arroje pérdidas –estrictamente contables– a lo largo de un período impositivo y, con posterioridad, debido a la aplicación de la normativa fiscal tuvieran lugar ajustes extrafiscales positivos que revertieran el signo de la base imponible. Estaríamos ante un supuesto en el que la sociedad, pese a experimentar pérdidas, ostentará una base imponible positiva con lo que no podrá ser objeto de compensación en ejercicios futuros.

Sensu contrario, podría ocurrir que la referida sociedad obtuviera un resultado contable positivo, pero, debido a ajustes negativos derivados de la regulación societaria, su base imponible resulte ser finalmente negativa. Pese a incurrir, *a priori*, en un beneficio contable, sí podrá compensar –en caso de

Ferreiro Lapatza. J.J (Dir.). Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular. Marcial Pons. Madrid, pág. 336; Chico de la Cámara, P. (2005). *Impuesto sobre sociedades*. Dykinson. Madrid, pág. 46; Herrero de la Escosura, P & González González, A. (2008). *Impuesto sobre Sociedades*. Tirant lo Blanch. Valencia, pág. 181; Aparicio Pérez, A. (2015). Compensación de bases imponibles negativas. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*. Núm. 10, pág. 26; Calvo Vérgez, J. (2016). La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades. En Merino Jara, I. (Dir.). *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, págs. 360 y ss.; Cordero González, E. (2017). *Las Bases Imponibles Negativas en el Impuesto sobre Sociedades*. Aranzadi. Navarra, págs. 26 y 27; Prol Llucio, A. (2020). La comprobación de las bases imponibles negativas por la Administración: El alcance de la facultad cuando ha prescrito el derecho. Quincena Fiscal. Núm. 13, pág. 1; Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación de bases imponibles negativas en el IS. Aranzadi*. Navarra, págs. 33 y 34.

[18] Al hilo de ello Montesinos Oltra señala que el cambio experimentado en las expresiones empleadas para referirse a la compensación de bases imponibles negativas denota una «progresiva depuración terminológica derivada de la progresión hacia una mayor cohonestación de esta figura». *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2000). *La compensación…* Ob. cit., pág. 93.

cumplir lo previsto por la normativa– dicha base imponible negativa contra bases de signo contrario en períodos posteriores.

Debido a esto creemos que, en la actualidad, el término correcto para referirnos a esta práctica será el de compensación de bases imponibles negativas.

1.3 LA POSIBLE CONSIDERACIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS COMO BENEFICIO FISCAL

Una somera duda que a lo largo del tiempo surgió sobre el concepto de compensación de bases imponibles negativas, sería su posible calificación como un beneficio fiscal. Pese a que el legislador nunca lo ha puesto de manifiesto de manera expresa debido a la idiosincrasia que desprende este mecanismo –con la finalidad de reducir la cuota a pagar bajo ciertos supuestos–, se podría llegar a la conclusión de que ostenta tal naturaleza. Tampoco ayudará el hecho de que de manera legal se regule como una reducción a la propia base imponible, lo que también pudiera aumentar el comburente presente en la llama de la controversia.

Lo cierto es que dentro del ordenamiento tributario estatal existe una sombra legislativa en la que se cobija el término de beneficio fiscal, ya que no encontramos definición expresa alguna del mismo. Podría resultar adecuada la descripción aportada por Soler Roch, que los consideraba como medidas de apoyo o estímulo instrumental que se canalizan a través de algún mecanismo desgravatorio del tributo [19]. De este modo, este efecto inherente al beneficio fiscal formará parte de la configuración objetiva del tributo, alterando el régimen de sus elementos estructurales, y ajusta el alcance cuantitativo de la sujeción tributaria [20].

Al respecto, Pérez González arguye que, debido a no encontrar delimitación alguna de los términos de beneficios e incentivos fiscales, estos son empleados de manera indistinta. Ante ello, nos brinda la siguiente definición de los primeros *«aquellos parámetros tributarios cuya aplicación supone una pérdida recaudatoria y, además, cumplen una serie de condiciones, entre las que se encuentran la de desviarse de la estructura básica del tributo al que*

[19] *Vid.* Soler Roch, M.T (1983). *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Civitas. Madrid, pág. 20.

[20] *Vid.* Herrera Molina, P.M (1990). *La exención tributaria*. Colex. Madrid, pág. 202.

pertenecen y el estar dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar una actividad económica concreta» [21].

La jurisprudencia ya se venía haciendo eco de tal inexistencia regulatoria. Así, la STS 1761/2000 [22], dentro de su Fundamento de Derecho 2.º establecía que no existe en nuestro Derecho Tributario un concepto específico ni una genérica regulación de los beneficios fiscales, ya que desde el punto de vista de la política económica es empleado el término *«incentivo fiscal»*, desde el prisma del Derecho Tributario *«beneficios fiscales»* y a los ojos del Derecho Presupuestario el de *«gastos fiscales»*. Por ello debido a la intersección que emana entre estas tres disciplinas, no habrá consenso de una noción común a todas ellas. Tras esta inferencia esgrime el Alto Tribunal que, pese a no ser misión de la Sala elaborar trabajos doctrinales *«sí se puede sostener que el concepto de beneficios fiscales es un genérico que comprende específicamente las exenciones, bonificaciones, tipos reducidos, reducciones, desgravaciones, etc., en cuanto sean excepciones singulares al planteamiento estructural y funcional de un tributo por razones exógenas de carácter social, económico, etc.»*.

Por nuestra parte los definimos como aquellas previsiones presentes en la normativa que, engarzadas con algún grado de manifestación de subjetividad u objetividad en el tributo, otorgan cierto tipo de ventaja tributaria. Bien pudieran estos implantarse tanto con miras a un eficiente cumplimiento de los principios básicos del ordenamiento tributario o como por la satisfacción de fines extrafiscales. Podrán ser canalizados a través de exenciones, bonificaciones, reducciones o deducciones.

Debido a lo que previamente acabamos de exponer, intentaremos dar una respuesta a la incógnita de si la compensación de las bases imponibles negativas puede ostentar o no tal condición.

1.3.1 Postura de la doctrina científica acerca de la consideración de la compensación de bases imponibles negativas como un beneficio fiscal

En un primer momento, motivado por las causas que a continuación pormenorizaremos, una pequeña parte del sector doctrinal sí se referiría a la

[21] *Vid.* Pérez González, L. (2023). Una primera aproximación al presupuesto de beneficios fiscales. *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*. Consultado en https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/una-primera-aproximacion-al-presupuesto-de-beneficios-fiscales/

[22] Sentencia del Tribunal Supremo 1761/2000, del 6 de marzo de 2000; ECLI:ES:TS:2000:1761.

práctica compensatoria como un beneficio fiscal [23]. No obstante, con carácter posterior la situación fue revertida. García Novoa, poniendo de relieve, en primer lugar, que cierta línea doctrinal sí otorgaría la etiqueta de beneficio fiscal a la compensación de bases imponibles negativas, argumentará al respecto que se trata *«de una adjetivación infundada»* ante lo que aportara dos razones de peso. Por un lado, porque nunca fue recogida ni en las normas clasificatorias de los beneficios ni en los Presupuestos de los Gastos Fiscales. Por otro lado, porque no estamos ante una medida de apoyo o estímulo instrumental, ni la base imponible previa a la compensación es una base exonerada o bonificada [24].

Similar postura adopta Montesinos Oltra al afirmar que, con carácter pretérito, se ha asimilado la compensación de bases imponibles negativas a la *«indefinida»* figura de los beneficios fiscales. Empero, sostiene que no siempre *«de un modo correcto y exento de incongruencias, pues se parte en muchos casos de una impremeditada o insuficientemente reflexiva comprensión del instituto de la exención»* [25]. El mismo autor, dos décadas más tarde, al hilo de considerar o no a la compensación de pérdidas como una opción fiscal, mostrará un rotundo rechazo a etiquetar a aquellas como un beneficio fiscal, esgrimiendo que *«el derecho a aplicar cantidades pendientes de compensación o deducción no tiene tal consideración, aunque pueda tener su origen en una medida de esta naturaleza, en cuyo caso sirve para garantizar la igualdad en su disfrute y para reforzar la eficacia de los fines perseguidos por el legislador»* [26]. Por su parte, Durán-Sindreu Buxadé, también argumentará que resulta difícil enmarcar la compensación de bases imponibles negativas bajo el amparo de los beneficios fiscales [27]. En el mismo sentido se mostrarán Rojí Chandro & Rojí Pérez, al sostener que el mecanismo compensatorio no es un beneficio fiscal sino *«una excepción al principio de independencia de los ejercicios justificado por motivos de equidad y por el principio de capacidad económica, para evitar excesos de imposición»* [28].

---

[23] *Vid.* Esteban Marina, A., & Vázquez Canales, C. (1984). La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades: análisis histórico y régimen vigente. *Crónica Tributaria*. Núm. 48, pág. 297.

[24] *Vid.* García Novoa, C. (1997). La imputación temporal… Ob. cit., pág. 254.

[25] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2000). *La Compensación*… Ob. cit., pág. 26.

[26] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2020). Compensación de bases imponibles negativas, opciones tributarias y principio de íntegra regularización. *Nueva Fiscalidad*. Núm. 3, pág. 85.

[27] *Vid.* Durán-Sindreu Buxadé, A. (2003). Compensación de bases… Ob. cit., pág. 501.

[28] *Vid.* Rojí Chandro, L.A., & Rojí Pérez, S. (2016). Las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: compensación, comprobación y contabilización. *Revista Contable*. Núm. 40, pág. 17.

1.3.2 Previsiones por parte del legislador acerca de la consideración de la compensación de bases imponibles negativas como un beneficio fiscal

Tal y como hemos avanzado previamente y *a posteriori* diseminaremos en el ulterior capítulo, la compensación de bases imponibles negativas irrumpió en el panorama tributario con la entrada en vigor de la *Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario*, pero no como hoy en día la conocemos, sino como una compensación de pérdidas. Debido a que únicamente estaría prevista una breve alusión a ella en el artículo 95 de la referida norma, con posterioridad se publicó la *Orden de 4 de diciembre de 1964 por la que se regula el procedimiento de compensación de pérdidas de los contribuyentes sujetos a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial, cuota por beneficios, establecido en la Ley de Reforma del Sistema Tributario* [29], mediante la cual sería desarrollada de manera más exhaustiva la regulación de esta figura. En concreto, dentro de su quinta norma se establecía que *«las Sociedades y demás entidades jurídicas que pretendan disfrutar del beneficio tributario mencionado en la norma primera…»,* haciendo mención con ello a la referida compensación de pérdidas. Podemos inferir de este modo como en su génesis sí estarían consideradas como un beneficio fiscal.

Por su parte, del articulado de la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades,* no podemos extraer información alguna al respecto. No obstante, en su normativa de desarrollo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 [30], empezamos a vislumbrar un cambio de criterio al establecer este en su preámbulo que *«se opera en la determinación de la base imponible por comparación de capitales fiscales. A continuación, se tratan aspectos tan importantes como la compensación de pérdidas»*. Ante lo que añade que una vez determinada la base imponible, se tratara de promover *«el disfrute efectivo de los beneficios fiscales correspondientes a cada sujeto pasivo»*. Vemos como de este modo excluía a la compensación de pérdidas de la frontera de los beneficios fiscales.

Sin embargo, en el mismo año se aprobaría la *Ley 21/1982, de 9 de junio, sobre medidas para la reconversión industrial,* que entraría en vigor el mismo día de su publicación en el BOE –el 19 de junio de 1982–. En su artículo número 3, incluye a la compensación de bases imponibles negativas –y no de pérdidas– dentro de un *numerus clausus* de beneficios fiscales. Si bien es cier-

[29] Publicada en el *Boletín Oficial del Estado* núm. 299, de 14 de diciembre de 1964.
[30] Aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.

to que la entrada en vigor de esta norma ocurriría unos meses previos a que el Reglamento previamente mencionado hiciera lo propio.

Sea como fuere, en el transcurso de la realización de nuestro estudio sobre la materia, no volvemos a encontrar mención expresa alguna acerca de la consideración de las bases imponibles negativas como un beneficio fiscal.

Motivamos lo anterior con la inclusión en el ordenamiento tributario de la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*, vigente para aquellos períodos impositivos que tuvieran su comienzo a partir del 1 de enero del 1996. En su Exposición de Motivos se establece que *«en relación a los incentivos fiscales, la presente Ley únicamente regula aquellos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades: investigación y desarrollo, inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones, bienes de interés cultural y formación profesional»*, ante lo que añade que los incentivos fiscales de corte genérico relacionados con la política coyuntural no serán incluidos en el articulado de la norma, pero serán recogidos dentro de los Presupuestos Generales del Estado.

Conviene resaltar aquí que no se efectúa una expresa mención a *«beneficio fiscal»* sino a *«incentivo fiscal»*, conceptos que tendrán unas implicaciones similares, pero con fines algo más divergentes. A través de los incentivos se busca promover o fomentar algún tipo de objetivo con carácter más específico. No obstante, bajo nuestro punto de vista, ante la carencia de mención concreta por parte del legislador de *«beneficio fiscal»,* pudiera interpretarse que estaría haciendo alusión a ambos términos.

Volviendo al contenido de la Exposición de Motivos, podemos aventurar que la compensación de bases imponibles negativas no se resguardaría en ninguna de las dos previsiones allí presentes ya que, por un lado, con su aplicación no sería promovida ninguna actividad de un modo *ad hoc*; y por otro lado tampoco la podríamos incluir en un marco coyuntural, ya que se trata de un elemento nuclear a la hora de cuantificar la deuda tributaria relativa al propio impuesto. Ninguna mención del término *«beneficios fiscales»* sería introducida en su normativa de desarrollo [31], por lo que tampoco nos arrojaría información al respecto.

Sumergiéndonos en la regulación actualmente vigente, esto es, la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, volveremos a encontrar indicios para desechar la idea de que la compensación de bases imponibles negativas ostente la etiqueta de beneficio fiscal. Sostenemos tal

[31] Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril.

argumento al apoyarnos, una vez más, en el Preámbulo de la norma, en la que no encontramos mención expresa alguna, empero, si hace eco de ciertos incentivos fiscales presentes dentro del articulado entre los que no se encuentra el mecanismo compensatorio.

1.3.3 **Memoria de beneficios fiscales**

Por mandato del artículo 134.2 de la Constitución Española, dentro de los Presupuestos Generales del Estado se consignará el importe los beneficios fiscales concernientes a los tributos del Estado. Así pues, acudiendo a la Memoria de beneficios fiscales del año 2023 [32] en la que se recogen todos los beneficios fiscales previstos para el citado año, nos encontramos una delimitación del concepto de beneficio fiscal realmente prolija.

Siguiendo su contenido, para que un elemento de algún tributo tenga tal consideración, ha de ocasionar una pérdida recaudatoria a la par de estar orientado al cumplimiento de ciertos objetivos de política social y económica. Adicionalmente ha de cumplir una serie de requisitos: *«desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendida como la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar»*; *«ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta»*; *«existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición»; «no presentarse compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal»*; *«no deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales»*, y, por último *«no tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales»*. Establece también, la Memoria, una miríada de situaciones en las que podrán camuflarse los beneficios fiscales: exenciones, reducciones de las rentas, reducciones en las bases imponibles, tipos impositivos reducidos, bonificaciones, deducciones en las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales y en las devoluciones de los diversos tributos.

[32] *Vid.* Memoria de beneficios fiscales del año de los Presupuestos Generales del Estado del año 2023. Consultado en https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2023Proyecto/MaestroTomos/PGE-ROM/doc/L_23_A_A2.PDF, págs. 7 y 8.

No obstante, y para dar por zanjada esta cuestión, debemos acudir a la página número 8 de la referida Memoria de beneficios fiscales donde, de un modo diáfano se establece *«la exclusión del PBF de los conceptos que afectan exclusivamente a los pagos a cuenta que se realizan en determinados impuestos, de los aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas tributarias, de las compensaciones de bases imponibles de signo negativo resultantes en las liquidaciones de períodos impositivos anteriores y de aquellos que se traducen en importes negativos u ocasionan un incremento recaudatorio»*. Por ello, la compensación de bases imponibles negativas no tendrá la consideración de un beneficio fiscal a tenor de lo dispuesto por los Presupuestos Generales del Estado.

Bajo nuestra opinión, pese a todas las dudas que pudieran florecer al respecto y aún con todo lo que acabamos de poner de manifiesto, descartamos la inclusión de la práctica compensatoria como un beneficio fiscal por una razón fundamental. Esta no es otra que la de su consideración como un elemento estructural a la hora de cuantificar el tributo. De hecho, el concepto de base imponible del IS no puede concebirse sino es de la mano del mecanismo de compensación de bases. Quizás, de manera previa a la introducción del Reglamento del IS en el año 1982, sí podría ser factible considerar, o por lo menos poner en duda, que la compensación de bases imponibles negativas se resguardara bajo el paraguas de los beneficios fiscales. Sin embargo, en la referida normativa de desarrollo se engarzaría por vez primera en el concepto de base imponible del IS con el de compensación de bases imponibles negativas previas, tal y como posteriormente analizaremos. Así con todo, desde entonces, nos mostramos ciertamente reticentes a la inclusión de la práctica compensatoria, dentro de las fronteras de los beneficios fiscales.

1.4 LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS COMO POSIBLE MÉTODO DE EXTINCIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Como resulta sabido, a tenor del artículo 59 de la LGT, la extinción de la deuda tributaria podrá llevarse a cabo, mediante el pago, la prescripción, la compensación, la condonación u otros métodos previstos en la normativa.

El tercero de los sistemas expuestos se encuentra regulado de manera prolija en el artículo 70 de la referida norma, disponiendo este que las deudas tributarias de un obligado podrán extinguirse, total o parcialmente mediante la *«compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del*

mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan». El ejemplo más arquetípico de esto es la posibilidad de compensar el exceso del IVA soportado frente al repercutido en venideras autoliquidaciones (Modelo 303). Sin embargo, esto sucederá a nivel de cuota, no de base.

Ante ello, pudiera extraerse la errónea conclusión de que, la propia compensación de bases imponibles negativas fuera un cauce para la extinción de deudas tributarias. Pero nada más lejos de la realidad.

Dentro del ámbito del IS, tal y como expusimos previamente, la práctica compensatoria es efectuada a nivel de base imponible, materializándose *ex ante* a su multiplicación por el tipo de gravamen aplicable con el fin de obtener la cuota. Así, simplificadamente, de esta operación, saldría el montante de la deuda tributaria.

Para encontrar la definición de este último término debemos de acudir al artículo 58 de la LGT, donde se establece que *«la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta»*. Sirva esto para inferir que, al no efectuarse la compensación de bases imponibles contra la cuota o la cantidad a ingresar derivada de la obligación tributaria principal, no podrá camuflarse bajo la compensación prevista para extinguir las deudas tributarias.

1.5 NATURALEZA JURÍDICA DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS: DESDE UNA OPCIÓN TRIBUTARIA A UN DERECHO AUTÓNOMO

Tradicionalmente, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia venían determinando a la práctica de compensación de las bases imponibles negativas como una opción tributaria. Esta circunstancia enlazada con la falta de regulación que ostenta dicho término dentro de la normativa tributaria provocaría cierta controversia en tanto a su aplicación en términos fácticos, ya que el único precepto encargado de mencionar a las opciones fiscales será el 119.3 de la LGT, que proscribe su rectificación, salvo que esta se presente dentro del período reglamentario de declaración. Por lo demás existirá una acusada sombra legislativa al respecto que situará al contribuyente en una situación de inseguridad jurídica. Por ello, en relación con el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas, resulta menester delimitar su concepto jurídico y su relación con las opciones tributarias que, en la actualidad, carece de una claridad suficiente. Esto debe ser objeto ello de una re-

flexión de conjunto que arme de coherencia a esta práctica y sea respetuosa tanto con los derechos de los obligados tributarios, como con los intereses generales [33].

En este sentido, Aparicio Pérez pone de manifiesto la importancia de la calificación jurídica *«pues el Derecho debe regirse por conceptos claros y precisos, ya que ello redundará, en todo caso, en la seguridad jurídica del contribuyente»* [34]. No debemos olvidar que el hecho de compensar bases imponibles negativas puede llegar a incidir de forma significativa en la cuantificación del IS, reforzándose así principios constitucionales como el de capacidad económica. Sin embargo, este silencio normativo estatal contrasta con la regulación foral ya que en la Norma Foral 11/2023, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, sí se evidencia de manera expresa la condición de la compensación de bases imponibles como una opción tributaria. Concretamente mediante el artículo 128 –Opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación–, donde se recogen incluso aquellas que no tengan una alternativa o solución incompatible.

1.5.1 **Concepto de opción tributaria**

Será en la doctrina científica donde tendremos que buscar una delimitación conceptual del término de opción tributaria ante el silencio normativo al que aludíamos con anterioridad, por ello creemos necesario traer a colación las definiciones más relevantes de aquella. Una de las primeras aportaciones al respecto, sería la efectuada por Agostini, quien las determina como *«el derecho concedido por la ley fiscal al contribuyente, colocado en una situación jurídica determinada en relación con el impuesto, de ejercer libremente una opción que le compromete y se impone a la Administración»* [35]. Por su parte, Company Parodi también realiza una delimitación impecable de las mismas, definiéndolas como una disyuntiva presente en la normativa con el fin de *«dar cumplimiento a algunos de los fines contemplados en el ordenamiento tributario y, en virtud de la cual, los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de*

[33] *Vid.* Ruibal Pereira, L. (2022). La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica. En Merino Jara, I. *Impuesto sobre Sociedades: Monográfico.* Nueva Fiscalidad. Dykinson. Madrid, pág. 225.

[34] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (2015). La compensación... Ob. cit., pág. 27.

[35] *Vid.* Agostini. A (1983). *Las options*. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. Paris, pág. 8. Cita consultada en García Novoa, C. (2021). El Tribunal Supremo se pronuncia: la aplicación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria. *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*, pág. 1.

dos o más disposiciones o de dos o más regímenes tributarios, de incompatible aplicación simultánea, quedan facultados para escoger una de tales alternativas, siendo la elección o la falta de ella vinculante tanto para la Administración como para los obligados tributarios legitimados a efectuarla» [36]. Por su parte, Simon Mataix aborda el concepto de opción tributaria poniendo de relieve las características ínsitas a este concepto jurídico, entre las que destaca que *«siempre se establece por una ley fiscal, en el amplio sentido del término –norma con rango de ley»*; a su vez incide en que ello podrá efectuarse de una manera *«expresa o tácita»*; por otra parte argumenta que *«tiene efectos en la situación fiscal de aquél que opta pero no tiene otros efectos jurídicos diferentes a éste»* y, como última singularidad señala que *«se trata de un supuesto de libertad de determinación en el que no participa ni la Administración ni un tercero»* [37]. Con posterioridad traerá a colación la citada autora que algunos diccionarios de léxico fiscal recogen el término, poniendo como paradigma la definición prevista en *Lexique fiscal*, determinando a las opciones como una *«posibilidad ofrecida por la ley a un contribuyente sometido a una obligación declarativa de someterse a un régimen de imposición diferente de aquél que debería aplicársele normalmente»* [38].

Al hilo de estas delimitaciones conceptuales, García Novoa argüirá que una opción fiscal se trata de *«una facultad que la norma concede expresamente al obligado tributario de elegir entre regímenes de tributación».* Ante lo que destaca *«el carácter vinculante de la opción tributaria, tanto para la Administración, que no podrá desconocer o modificar la elección del contribuyente. Como para el propio obligado tributario quien, con carácter general, no podrá con posterioridad alterar la disyuntiva elegida»* [39]. También, Báez Moreno afirma que estamos ante un derecho de opción cuando la *«subsunción del presupuesto de hecho real frente al normativo, no conduce obligatoriamente a una determinada consecuencia jurídica, sino a una opción del contribuyente de la consecuencia jurídica a aplicar de entre las posibles»* [40].

---

[36] *Vid.* Company Parodi, T. (2018). *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Tirant lo Blanch. Valencia Pág. 95.

[37] *Vid.* Simon Mataix, M. (1998). *Las opciones tributarias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.* Tesis Doctoral. Dr. Casado Ollero, G. Universidad Complutense de Madrid, pág. 28.

[38] *Vid.* Barilari, A. & Drapé, R. (1992). *Repique fiscal*. Dallo. París, pág. 124.

[39] *Vid.* García Novoa, C. (2021). El Tribunal Supremo... Ob. cit, pág. 2.

[40] *Vid.* Báez Moreno, A (2002). Las obligaciones alternativas y los derechos de opción. Solución a un problema tributario desde el Derecho civil. *Revista Chilena de Derecho*. Vol. 2. Núm. 1, págs. 38 y ss.; La misma postura adoptará Juan Lozano. *Vid*. Juan Lozano, A.M. (2010). Algunos interrogantes respecto a la identidad del procedimiento de inspección: cuestiones funcionales, temporales y estructurales. V Congreso Tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad. *CGPJ. Escuela Judicial. Estudios de Derecho Judicial*. Núm. 156, págs. 145 y ss.

No podemos dejarnos en el tintero la aportación efectuada por Juan Lozano quien sostiene que tanto las opciones tributarias propiamente dichas como las que lo son de manera impropia, son configuradas por el legislador atendiendo al cumplimiento óptimo del principio de justicia tributaria, como de la efectiva aplicación de los tributos, por lo que es la valoración que éste realiza de los distintos intereses en juego lo que justifica su establecimiento en la normativa. Apuntilla así la autora que por *«ello cobra pleno sentido la relevancia que en las auténticas opciones adquiere la manifestación de voluntad del contribuyente, dado que es éste a quien le corresponde ponderar los intereses que le asisten»* [41].

En el mismo sentido se posiciona Sánchez Gil, quien argumenta *«resulta condición necesaria en toda opción tributaria la existencia de dos alternativas excluyentes que requieran una elección por parte del contribuyente, pero lo primordial es que esa elección vaya ligada a un acto de voluntad entendido como un juicio de valor subjetivo»* [42].

Como ejemplos de opciones fiscales en el panorama tributario español, nos encontramos con la elección de tributación conjunta o individual en el IRPF; realizar pagos fraccionados del IS a través de lo previsto en el artículo 40.3 de la LIS –cuando no se estuviera obligado a ello– en detrimento del sistema dispuesto por el artículo 40.2 de la misma norma; o la posibilidad de determinar la base imponible mediante el método de estimación objetiva o estimación directa en el ámbito de los rendimientos de las actividades económicas del IRPF.

Por su parte, podríamos poner como paradigmas de derecho autónomo del contribuyente, la deducción de las cuotas de IVA soportado [43], o la aplicación del tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación en el ámbito del IS [44].

---

[41] *Vid.* Juan Lozano, A.M. (2017). De nuevo las opciones tributarias: Los límites del artículo 119.3 LGT y el principio de capacidad económica; aspectos pendientes en la jurisprudencia. *Tribuna*. Lefebvre, págs. 3 y 4. Consultado en https://elderecho.com/de-nuevo-sobre-las-opciones-tributarias-los-limites-del-articulo-119-3-lgt-y-el-principio-de-capacidad-economica-aspectos-pendientes-en-la-jurisprudencia#_ftn1

[42] *Vid.* Sánchez Gil, N. (2018). Compensación de bases imponibles negativas y presentación extemporánea de autoliquidaciones. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*. Núm. 50, pág. 87.

[43] *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo 645/2023, de 23 de febrero de 2023; ECLI:ES:TS:2023:645 y Sentencia del Tribunal Supremo 648/2023, de 23 de febrero de 2023; ECLI:ES:TS:2023:648.

[44] En este sentido parece pronunciarse el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 25 de septiembre del 2023; RG (6317/2023).

1.5.2 **Posición de la doctrina científica ante la posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria**

Desde su génesis, la mayoría de la doctrina científica se mostraba ciertamente reticente a considerar esta práctica como una opción fiscal, otorgándole la condición de derecho del contribuyente. Verbigracia, Montesinos Oltra sostenía que *«a nuestro juicio, resulta discutible que la compensación de bases imponibles negativas deba catalogarse como ejercicio de una opción tributaria»* [45], sin embargo, también argüía que pese a ello *«tampoco cabe inferir* […] *que su naturaleza sea la de un auténtico derecho de crédito frente a la Administración»* [46]. El mismo criterio comparte Casana Merino quien argumenta que *«la compensación de pérdidas se configura como un derecho que tiene el obligado tributario y que puede o no ejercer»* [47]. Chico de la Cámara será también de la misma opinión al dictaminar que *«podría señalarse que el art. 29 LGT impone al sujeto pasivo del IS una carga probatoria para ejercer su derecho de compensarse las bases imponibles negativas»* [48]. Similar postura adopta Sánchez Pedroche, al esgrimir que *«La LIS/2014, al igual que hacían sus antecesoras, establece el derecho a la compensación de bases imponibles negativas»* [49]. Calvo Vérgez, por su parte, ante la pregunta de si la compensación de bases imponibles negativas constituye una opción en el sentido del artículo 119.3 deja un poco la puerta entreabierta al esgrimir que: *«a priori cabría afirmar que el contribuyente ejercita una opción cuando se le plantean ante sí dos o más alternativas, eligiendo una de ellas. Se planteará así la opción siempre que exista dicha alternativa, aunque el contribuyente opte tácitamente al practicar su autoliquidación»*. La cuestión aquí será determinar el concepto jurídico de *«alternativa»* [50]. No obstante, el referido autor se posicionará al exponer *«a nuestro juicio la compensación de bases imponibles negativas no constituye una opción tributaria, sino un derecho cuyo ejercicio no se*

---

[45] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación de bases imponibles negativas, opciones tributarias y principio de regularización íntegra. *Nueva Fiscalidad*. Núm. 3, pág. 66.

[46] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2017). La compensación de bases imponibles negativas: ¿es un derecho de crédito? *Carta Tributaria*. Núm. 24, págs. 43 y 44.

[47] *Vid.* Casana Merino, F. (2015). La evolución normativa y la jurisprudencia y doctrina administrativa aplicables a la compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades. *Documentos -Instituto de Estudios Fiscales*. Núm. 10, pág. 68.

[48] *Vid.* Chico de la Cámara, P (2005). *Impuesto*… Ob. cit., pág. 97.

[49] *Vid.* Sánchez Pedroche, J. A. (2017). Compensación de bases imponibles negativas. En Sánchez Pedroche (Dir.). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch. Valencia, pág. 786.

[50] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación*… Ob. cit., pág. 16.

encuentra sometido a criterio de compensación alguno por la Ley» [51]. Al respecto Aparicio Pérez desechará el concepto de opción fiscal en lo relativo a esta práctica, exponiendo que: *«partiendo de que la compensación de bases imponibles negativas es un derecho potestativo del sujeto pasivo…»* [52]. Juan Lozano, al hilo de la regularización de las bases imponibles negativas sostiene que *«me parece que tales dificultades no deben ser zanjadas mediante la expeditiva solución de atribuir la naturaleza de opción tributaria a aquello que no lo es, con la finalidad de atribuir efectos irrevocables a las autoliquidaciones inicialmente presentadas»* [53], descartando de este modo su configuración como una opción tributaria. No obstante, irá allende aportando una interesante reflexión, con la que podemos descartar ya desde un inicio el posible enclave del mecanismo de compensación fiscal como una opción. Concretamente argumenta que *«las opciones tributarias suelen venir referidas, con mayor o menor amplitud, a aspectos fundamentales del régimen jurídico de los distintos tributos de tal modo que, al margen de su extensión objetiva, el resto de los elementos esenciales del impuesto no se ve afectado por su existencia»* [54]. Una postura parecida adoptará Cordero González, ante lo que infiere que una razón que explicaría el carácter potestativo *«al atribuirse al particular el derecho a determinar en qué cuantía y período aplica las bases pendientes para en el caso de que, aun obteniendo renta en el período, disfrute de otras deducciones en la cuota que impidan el nacimiento de la obligación»* [55].

Desde un prisma equivalente abordarán la cuestión Márquez Sillero y Márquez Márquez [56], quienes sostienen en primer lugar que *«las opciones como facultades jurídicas son la posibilidad de actuar garantizada a la persona como consecuencia de su situación jurídica»* adicionando que *«cuando se ejerce la facultad incorporada a un derecho subjetivo aparece la opción de hacerlo en un sentido u en otro, dentro de los límites del derecho subjetivo»*, por ello, *«si se reconoce el derecho a compensar las BIN, en principio tengo la facultad de ejercerlo mediante una forma u otra (opción)»*. Continúan con su argumento al afirmar que *«en derecho tributario por la reserva de ley la*

---

[51] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 30.

[52] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (2015). Compensación... Ob. cit., pág. 28.

[53] *Vid.* Juan Lozano, A.M. (2018). *Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT).* Lefebvre. Barcelona, pág. 225.

[54] *Vid.* Juan Lozano, A.M (2017). De nuevo… *Op. cit*.

[55] *Vid.* Cordero González, E.M. (2017). *Las Bases Imponibles…* Ob. cit., pág. 139. Por su parte, una similar postura adopta Montesinos Oltra en Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación… Ob. cit., pág. 76.

[56] *Vid.* Márquez Sillero, C., & Márquez Márquez, A. (2022). La compensación de bases imponibles negativas: ¿derecho u opción? Comentario a la STS de 30 de noviembre de 2021 -R. Casación número 4464/2021. *Quincena Fiscal*. Núm. 8, pág. 11.

forma de ejercerlo tiene que venir expresado en la propia ley tributaria que lo concede» y si esto no se cumple al no señalarse expresamente que la facultad es opcional, *«el titular del derecho puede ejercerlo a su voluntad dentro de los límites»*.

Sea como fuere, el compás mayoritario de la doctrina científica podemos afirmar que tomaría la misma dirección [57]. Realmente, casi podríamos asegurar que sería la propia Administración quien, de manera recurrente, colgaría del mecanismo de la compensación de bases imponibles negativas el rótulo de opciones tributarias, en aras, quizás, de su propio beneficio. Sin embargo, en un principio, la jurisprudencia también sostenía el mismo criterio.

Bajo nuestro punto de vista, nos vemos obligados a repeler cualquier postura en la que sea puesto de manifiesto, tan siquiera, una leve conexión de la práctica compensatoria con las opciones fiscales, apoyándonos para ello en dos aspectos nucleares.

Por un lado, la carencia de elección entre dos regímenes fiscales alternativos, o dos alternativas excluyentes entre sí por parte del contribuyente. La acción de compensar bases imponibles negativas generadas en períodos anteriores no tendrá incidencia alguna en el régimen tributario o método a aplicar para la determinación de la deuda tributaria. Únicamente, tendrá incidencia a la hora de disminuir la base imponible previa a tal práctica. De hecho, tal y como emana de la normativa en vigor del Impuesto sobre Sociedades, la compensación de bases imponibles negativas es regulada como una reducción a la base imponible negativa que el contribuyente podrá llevar a cabo o no, pero nunca tendrá la condición de opción tributaria, sino de derecho autónomo.

Por otra parte, el segundo aspecto a considerar está directamente engarzado con lo anterior. Tal y como ya expusimos, la propia definición de base imponible a tenor del artículo décimo de la LIS, esto es *«estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la com-*

[57] Para un mayor abundamiento *Vid.* Mosquera Suárez, C. (1993). Aspectos temporales del Impuesto. En González Mozos, E. (Coord.). *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública. Madrid, pág. 502; Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1981*). El Impuesto sobre Sociedades: estudio teórico y práctico*. Editorial Hesperia. Jaén, pág. 289; Carbajo Vasco, D. (2014). Temas generales de la compensación de bases imponibles negativas antes del 2015. *Práctico Impuesto sobre Sociedades. VLEX*, pág. 3; Martinez Serrano, A. (2005). La compensación de bases imponibles negativas: valoración crítica y propuestas de reforma a la luz del Derecho comparado. *Impuestos: revista de doctrina, legislación y jurisprudencia.* Núm. 1, pág. 306; Villaró, M. (1998). Compensación de bases imponibles negativas. En Laorden, J., & Arqués, J. *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo I. Régimen general del Impuesto*. Editorial Civitas. Madrid, pág. 955; Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1984). *Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento*. Servicio de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, págs. 207-208; Durán-Sindreu Buxadé, A. (2003). Compensación… Ob. cit., págs. 495 y ss.; Sanz Gadea, E. (1999). Compensación de bases imponibles negativas. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 192, págs. 13 y ss.

pensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores», no admite duda alguna de que dicha práctica incide en uno de los elementos estructurales del tributo. Hemos de inferir de este modo que, en el propio acotamiento del aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible, no emplea el legislador término alguno que pueda dar pie a cualquier tipo de duda al respecto. Es decir, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades será la renta obtenida en el ejercicio, minorando las bases imponibles negativas pendientes de compensación, ante lo que el contribuyente será quien decida si compensa las bases que tiene en su activo y en qué cantidad lo hace. Si sucede este último supuesto, el hecho de considerar el mecanismo compensatorio como una opción tributaria, sería asumir que estaría optando el obligado tributario a soportar una tributación superior de la que hubiera derivado de haber liquidado el tributo correctamente.

Por incomprensible que pudiera parecer otorgarle el rótulo de «opción tributaria» a la compensación de bases imponibles negativas, sería el criterio que venía sosteniendo la propia Administración. Únicamente podemos encontrar una explicación a ello en la situación privilegiada en la que se posicionaba con respecto al contribuyente ya que, de este modo, podría dar luz verde a las limitaciones ínsitas en la normativa acerca de las opciones tributarias.

1.5.3 **Posición de la Administración ante la posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria**

Debido a la ausencia normativa inherente a las opciones tributarias, estas estaban condicionadas a su calificación por parte de los órganos administrativos y judiciales, lo que podía derivar en la inversión del razonamiento jurídico, asumiéndose con ello un riesgo de «desnaturalización» [58].

Verbigracia, en relación con la doctrina administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución del 4 de abril de 2017 [59] establecía como criterio que *«la compensación de bases imponibles negativas constituye una opción en los términos del artículo 119.3 LGT y de tal consideración se desprenden determinados límites a la compensación futura de dichas bases imponibles negativas»*. A mayor abundamiento, dentro de su Fun-

[58] *Vid.* Ruibal Pereira, L. (2022). La compensación… Ob. cit., págs. 230 y 231.

[59] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 4 de abril de 2017; RG (1510/2015).

damento Jurídico 5.º otorgaba una explicación a tal conclusión asiéndose al apartado segundo del artículo 12 de la LGT, donde se dispone que cuando no se definan dentro de la normativa tributaria *«los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda»*. Tras esto, traía a colación la definición otorgada por el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española del término *«opción»*, concretamente, dos acepciones. La primera de ellas *«libertad o facultad de elegir»* y la segunda *«derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico»*. Sin embargo, aún iría el Tribunal un paso más allá, al poner sobre el tablero la delimitación que efectúa del concepto *«optar»* el Diccionario del Español Jurídico de la RAE, que no es otra que *«escoger algo entre varias cosas»*. Ante esto, concluye que *«el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de "opción" antes definido* […]*»* que se ejercita *«con la presentación de una declaración»*. La misma postura sería adoptada por el TEAC en su resolución del 16 de enero de 2019 [60], pero con algún matiz que en el capítulo destinado a la comprobación realizaremos.

En opinión de Sánchez Gil, esta *«interpretación subjetiva de una voluntad interna del propio del propio contribuyente»* puede tener consecuencias *«gravemente dañinas y atentar contra alguno de los principios más básicos del sistema tributario»* [61].

La Dirección General de Tributos también se ha pronunciado al respecto en no pocas ocasiones. Ya en la consulta vinculante V1850-08 [62], descartaría la consideración de la práctica compensatoria como un derecho del sujeto pasivo, argumentando que *«la posibilidad de compensar bases imponibles negativas con las rentas positivas* […] *posteriores no es un derecho autónomo del sujeto pasivo* […],*es decir, no existe un derecho autónomo a la compensación de bases imponibles negativas sino que existe una "facultad" derivada de la relación jurídico-tributaria existente entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo y atribuida por la Ley»*. Como vemos, está otorgando a la referida práctica la etiqueta de «facultad», amparándose ello en la redacción que viene emanando de todas las normativas ínsitas al IS, en las que se establece que las bases imponibles negativas *«podrán»* ser compensadas. Este argumento será

[60] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de enero de 2019; RG (6356/2015).
[61] *Vid.* Sánchez Gil, N. (2018). Compensación… Ob. cit., pág. 86.
[62] Consulta Vinculante V1850-08, de 14 de octubre de 2008, de la Dirección General de Tributos.

recurrentemente empleado por la doctrina administrativa para calificar la práctica compensatoria como una opción. La misma postura seguirá siendo adoptada por la DGT una década más tarde, plasmándose ello en consultas vinculantes como la V3284-19 [63].

1.5.4 **Posición de la jurisprudencia ante la posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria**

En los primeros pronunciamientos del Tribunal Supremo al respecto, tampoco consideraría a la compensación de bases imponibles negativas como un derecho del obligado tributario, alineándose de este modo con la postura administrativa. En el Fundamento de Derecho 3.º de la STS 5999/2012 [64] hará buena muestra de esto al argumentar que *«no podemos admitir la existencia de un derecho adquirido a la compensación por la mera generación de bases negativas, por cuento, entre otros extremos, falta la nota de su autonomía respecto de la relación jurídico tributaria, autonomía que sí se aprecia por ejemplo, en el derecho a la devolución de una determinada cantidad»*. A renglón seguido asiéndose a la redacción de la LIS –en este caso de la de 1995–, dispone que lo que se reconoce *«es una mera "facultad" o posibilidad de actuar inserta en la relación jurídico tributaria ("podrá", dice el apartado 5 del tantas veces repetido artículo 23) y que solo puede hacerse efectiva desde dentro de la misma y con subordinación a ella…»*. Vemos así, como el TS comparte el mismo argumento que la DGT, pivotando este sobre la redacción otorgada por el legislador a la regulación de la imposición societaria.

Bajo nuestro punto de vista, este hecho motivó en gran parte la controversia existente sobre la calificación jurídica de esta práctica. Por su parte, Montesinos Oltra desecha esta razón de orden gramatical para considerar la práctica compensatoria como una opción fiscal argumentando que *«…dicha expresión* […] *bien puede entenderse como un permiso mediante el que se habilita la comunicación entre períodos impositivos exceptuándose, así, su independencia o estanqueidad, pero sin que esto* […] *permita, por sí solo, su adscripción a la categoría de las opciones tributarias»* [65].

---

[63] Consulta vinculante V3284-19, de 28 de noviembre de 2019, de la Dirección General de Tributos.
[64] Sentencia del Tribunal Supremo 5999/2012, de 20 de septiembre de 2012; ECLI:ES:TS:2012:5999.
[65] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación… Ob. cit., págs. 75 y 76.

Posteriormente, aunque no de manera expresa, en la STS 4320/2017 [66], también catalogará el Alto Tribunal a la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria, debido a la aplicación de lo previsto en el artículo 119.3 de la LGT que recordemos, versa sobre las opciones fiscales.

Por su parte, la Audiencia Nacional en el Fundamento de Derecho 2.º de la SAN 3998/2020 [67], de un modo dúctil, afirma que la compensación de bases imponibles negativas es un derecho y no una opción, pero ante ello no nos brinda ninguna justificación jurídica de tal argumento. Lo cierto es que el sentido de la sentencia no pivotará sobre ello.

Así las cosas, la STS 4394/2021 [68], con Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda como ponente, haría temblar los cimientos de la práctica compensatoria debido al terremoto provocado por los criterios adoptados por el Alto Tribunal en sus Fundamentos Jurídicos, así como por el contenido de su fallo. Debido a su ingente relevancia creemos oportuno realizar un análisis pormenorizado de la misma.

Encuentra su génesis en dos presentaciones extemporáneas por parte de una entidad, de las autoliquidaciones del IS (modelo 200) correspondientes a los períodos 2013 y 2014, en las que fueron incluidas bases imponibles negativas que esta tenía pendientes de compensar. *A posteriori*, al hilo de un procedimiento de investigación, la Administración le giró sendas liquidaciones –una por período impositivo–, en las que le regularizaba la parte proporcional del importe correspondiente al aumento de la base imponible que suponía la eliminación de las bases con signo negativo que procedió a aplicar, al no admitirse la práctica compensatoria en declaraciones extemporáneas, debido a la aplicación del artículo 119.3 de la LGT relativo a las opciones tributarias.

Por su parte, la sociedad promovió un recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía –TEARA en adelante–, que desestimaría en su Resolución de 26 de julio de 2018, apoyándose en la ya citada Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, al argumentar en su Fundamento Jurídico 4.º que *«con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comproba-*

[66] Sentencia del Tribunal Supremo 4320/2017, de 22 de noviembre de 2017; ECLI:ES:TS:2017:4320.
[67] Sentencia de la Audiencia Nacional 3998/2020, de 11 de diciembre de 2020; ECLI:ES:AN:2020:3998.
[68] Sentencia del Tribunal Supremo 4394/2021, de 30 de noviembre de 2021; ECLI:ES:TS:2021:4394.

ción, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante».

Ante esta desestimación, la entidad presentó recurso contencioso-administrativo (Núm. 903/2018) ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía –TSJA en adelante–, que sería objeto de estimación, lo que desembocaría en la STSJA Núm. 3649/2019, de 5 de diciembre de 2019. Esto estriba en la argumentación presente en su Fundamento Jurídico 2.º, donde después de traer a colación el artículo 119.3 de la LGT: *«las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración»*, sostiene el TSJA que el TEAC viene adoptando la postura de que la compensación de bases imponibles negativas es una «opción tributaria», provocando ello dos notables consecuencias. Por un lado, *«se niega la posibilidad de rectificar la autoliquidación presentada, para incluir la compensación de bases imponibles negativas, a aquellos contribuyentes que tenían beneficios y a pesar de ello no realizaron la compensación, o si lo hicieron, no llegaron al máximo posible»* y, por otro lado *«se niega la posibilidad de incluir la compensación de bases imponibles negativas a los que presentaron la autoliquidación fuera de plazo, ya sea con o sin requerimiento de la Administración»*.

No obstante, el criterio adoptado por el Tribunal en cuestión divergirá notablemente del que desprende el TEAC en sus resoluciones ya que, tomando el sentido del Tribunal Superior de Justicia de Valencia –TSJV en adelante– en su Sentencia Núm. 71/2015 de 23 de enero, arguye que *«el ejercicio del derecho de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores no debe entenderse incluido en el supuesto del art. 119.3 de la LGT, por no ser una verdadera "opción", sino un derecho que puede ejercitarse en un plazo determinado, de suerte que, incluso en fase de comprobación podría ejercitase el derecho a compensar bases negativas de ejercicios anteriores. Sin embargo, el ejercicio del derecho de compensación de bases imponibles negativas que puede llevarse a cabo libremente por la sociedad* […] *no puede presumirse ni entenderse ejercitado tácitamente, siendo necesario una declaración de voluntad expresa de ejercitar ese derecho ante el órgano competente»*. Nos encontramos aquí con uno de los primeros pronunciamientos jurisprudenciales que otorga la condición de derecho, en detrimento de opción fiscal, a la compensación de bases imponibles negativas. Sin embargo, el TSJA irá más allá añadiendo al respecto que *«tal postura se encuentra avalada por nuestro Código Civil, que al regular el instituto de la compensación como un modo de*

extinción de las obligaciones, no lo somete más que a los requisitos del art. 1.196, pudiendo operar en todo caso y sin limitación alguna cuando dos personas por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra» [69]. De este modo se creaba una línea jurisprudencial inédita hasta el momento, pivotando sobre una cuestión en absoluto baladí la cual seguiría siendo objeto de controversia motivado por la reticencia que mostraba la Administración en calificar jurídicamente a la práctica compensatoria como un derecho, debido quizás, a la potencial pérdida de privilegios ante el obligado tributario que ello le provocaría.

Motivado por esto, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado interpuso un recurso de casación –Núm. 4464/2020–, que fue admitido a trámite por el Alto Tribunal en Auto de 22 de enero de 2021 [70], al apreciar interés casacional para la formación de jurisprudencia, consistente en determinar, interpretando el artículo 119.3 LGT, si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación es presentada de manera extemporánea, identificando las normas jurídicas que para ello han de ser objeto de interpretación.

Bajo nuestro punto de vista entendemos que esto era ciertamente necesario ya que este debate empezaba a adolecer de una falta de seguridad jurídica que ponía en una situación privilegiada a la Administración frente al contribuyente.

Los argumentos esgrimidos en el citado Recurso de Casación por el Abogado del Estado pueden dividirse en tres bloques. Por un lado, señala que el término «podrán» –art. 25 TRLIS y actual 26 LIS– expresa la posibilidad otorgada al sujeto pasivo de compensar sus bases imponibles negativas generadas en períodos impositivos previos, subrayando con esto que el legislador le concede la opción de hacerlo y que deberá ser ejercitada al tiempo de presentar la autoliquidación dentro del plazo reglamentario. Así, afirma que el mero hecho de que la normativa permita al obligado tributario entre realizar o no la compensación, *«entra plenamente dentro del concepto de opción»*.

---

[69] El artículo 1.196 del Código Civil, publicado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889, dispone que Para que proceda la compensación, es preciso:

1.º Que cada uno de los obligados lo esté principalmente, y sea a la vez acreedor principal del otro; 2.º Que ambas deudas consistan en una cantidad de dinero, o, siendo fungibles las cosas debidas, sean de la misma especie y también de la misma calidad, si esta se hubiese designado; 3.º Que las dos deudas estén vencidas; 4.º Que sean líquidas y exigibles; 5.º Que sobre ninguna de ellas haya retención o contienda promovida por terceras personas y notificada oportunamente al deudor.

[70] Auto del Tribunal Supremo 766/2021, de 22 de enero de 2021; ECLI:ES:2021: 766A.

Por otra parte, motivado por lo anterior, sostiene también que la Sentencia recurrida ha infringido el artículo 119.3 de la LGT, argumentando que el derecho a optar a que se refiere el citado artículo no constituye un mero requisito formal, sino un deber del contribuyente para que se aplique el régimen por el que se hubiera optado, en sentido ello del criterio que emana de la STS 1102/2020[71]. Engarzado con esto, afirma que, si la modificación del ejercicio de opción únicamente puede llevarse a cabo en plazo reglamentario, la opción misma únicamente puede ser ejercitada en dicho plazo debido ya que *«lo contrario vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, permitiéndole ejercitar opciones de manera extemporánea, mientras que quien cumple con sus obligaciones queda limitado a su ejercicio dentro del plazo de su correcto cumplimiento»*.

Por último, al respecto de la referencia al artículo 1196 del Código Civil efectuada por el TSJA, sostiene el Abogado del Estado que resulta esta superflua al no estar frente a una compensación que aúne los requisitos establecidos, sino ante un derecho reconocido expresamente por la normativa del IS, teniendo que ejercitarse cumpliendo los términos allí previstos. Puede parecer este argumento ciertamente contradictorio con el primero que acabamos de exponer.

Ante ello, la entidad recurrente presentó escrito de oposición al Recurso interpuesto, a efectos de solicitar la desestimación de este, basándose en dos sólidos argumentos. En primer lugar, con muy buen criterio y creemos que con toda la razón, sostiene que la compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria sino un derecho del contribuyente. Empero, aunque se considere como una opción, el artículo 119.3 de la LGT no impide su ejercicio extemporáneo, ya que no se puede rectificar algo que no se ha presentado.

En segundo lugar, enlazado con lo anterior, argumenta que la Administración equipara la falta de presentación en plazo de la autoliquidación con la renuncia al ejercicio de la opción tributaria provocando esto que en los supuestos de presentaciones extemporáneas ya no podrá optarse por la compensación ya que supondría una rectificación de la renuncia primigenia. Concluye exponiendo que en los supuestos en los que la autoliquidación fuera presentada con carácter extemporáneo, pero sin requerimiento previo por parte de la Administración *«no existe razón alguna para vincular la extemporaneidad de la renuncia»*.

Como ya hemos expuesto previamente, el recurso prosperó, dando causa a la STS 4394/2021, en la que en su Fundamento de Derecho 1.º, expone las *«líneas de análisis a desplegar»*. Por un lado, crear un marco de seguridad

[71] Sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de mayo de 2020; ECLI:ES:TS:2020:1102.

jurídica que pivote en torno al artículo 119.3 de la LGT y al concepto de opción tributaria. Por otro lado, al derecho que se pretende hacer valer mediante la compensación de bases imponibles negativas.

Comienza así su Fundamento de Derecho 2.º poniendo de relieve la clave de bóveda de nuestro estudio, esto es, la indefinición normativa de las opciones fiscales. Ello será engarzado con el precepto en el que más incide dicha sombra normativa, el controvertido artículo 119 de la LGT. Así, subraya el contenido presente en la Exposición de Motivos de la referida norma que destaca entre sus principales objetivos *«reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica»* ante lo infiere que en lo concerniente a las opciones tributarias *«dista mucho de ser didáctica»*, contrastando este silencio conceptual con la circunstancia de que el término de *«declaración tributaria»* [72] sí estará presente en la misma.

Debido a ello, encomienda el Alto Tribunal la misión de aclarar o allanar todos estos vacíos en los que la propia Administración debería, llegados al caso *«completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el ordenamiento jurídico confiera al reglamento»*, ya que tales silencios podrían tener ciertas consecuencias tanto económicas como jurídicas que podrían llegar a damnificar al obligado tributario. Sobre ello sostiene Menéndez Moreno que se trata de una observación ciertamente optimista, puesto que parece estimar que tales consecuencias todavía no se habían producido [73]. Y no solo eso, también podría generar efectos perjudiciales a la hora del cumplimiento de los principios de ordenación del sistema tributario como los de capacidad económica o de equitativa distribución de la carga. Concluye pues el Fundamento de Derecho 2.º evidenciando dos premisas fundamentales relativas a tal indefinición normativa: que no puede afectar a quien no la generó –el contribuyente–, y que difícilmente estará en condiciones de asegurar el mandato presente en el artículo 3.2 de la LGT –el respeto de los derechos y las garantías de los obligados tributarios–.

Posteriormente, entrará en faena el TS en su Fundamento de Derecho 3.º, en el que se lleva a cabo un recorrido sintético, aunque suficientemente representativo a través de las resoluciones más relevantes del TEAC al respecto [74],

---

[72] El apartado primero del artículo 119 de la LGT dispone que *«se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos»*.

[73] *Vid.* Menéndez Moreno, A. (2022). Derechos y opciones en materia tributaria (I). En los pronunciamientos de nuestra jurisprudencia. *Quincena Fiscal*. Núm. 9, pág. 2.

[74] *Vid.* Menéndez Moreno, A. (2022). Derechos y opciones en materia tributaria (I)… Ob. cit., pág. 3.

tratando con ello de pulir las aristas presentes en el concepto de *«opciones tributarias»*.

Comenzará trayendo a colación el artículo 12.2 de la LGT a través del cual el legislador establece que ante la ausencia de definiciones normativas debemos entender los términos que brotan de la normativa según su *«sentido jurídico, técnico o usual, según proceda»*. Tras ello, emulando al TEAC en su resolución del 4 de abril del 2017, acudirá a la RAE para delimitar el término de opción que gozará de varias acepciones, incluyendo la mayoría la elección entre diversas alternativas, entre las que destaca *«cada una de las cosas a las que se puede optar»* y *«derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico»*, que sería su acepción jurídica.

No obstante, pone de relieve con posterioridad que el artículo 119.3 de la LGT no hace referencia a un concepto amplio o genérico de opción sino únicamente a aquellas *«que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración»*. Tras esto, infiere el Alto Tribunal que, a su juicio, tal previsión implica por un lado que *«esa "normativa tributaria" identifique que, una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente, es una verdadera "opción tributaria"»* y, por otro lado, que *«esa opción deba ejercitase, solicitarse o renunciarse a través de una declaración»*. Con relación a esto García Novoa [75] advierte con buen criterio que la configuración tan rigurosa de las opciones fiscales pudiera suponer la imposibilidad de acogerse a un determinado régimen tributario si la decisión del contribuyente no se formaliza en plazo, con lo que *«sujetar beneficios fiscales o regímenes favorables al régimen de las opciones del 119.3 de la Ley General Tributaria supone dotar de transcendencia sustantiva a los plazos, que dejarían de ser meros requisitos formales»*. Una postura similar adoptará Cordero González al dictaminar que *«sujetar el ejercicio de este derecho en cada período a un plazo no previsto en la normativa tributaria, en contra del principio de proporcionalidad»* podría tener una ingente *«incidencia sobre el principio de capacidad económica»* [76].

Posteriormente, siguiendo con el cauce de su argumentación, invocará el TS ciertos pronunciamientos de la doctrina administrativa, concretamente del TEAC. En primer lugar, recalca el contenido de la ya citada Resolución del 4 de abril de 2017 del que emana una noción amplia de opción, calificando la compensación de bases imponibles negativas como tal, lo que supone *«una*

[75] *Vid.* García Novoa, C. (2021). El Tribunal… Ob. cit., pág. 2.

[76] *Vid.* Cordero González, E.M. (2022). La compensación de BINS es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 467, pág. 119.

interpretación […] *injustificadamente expansiva, del art. 119.3 de la LGT a propósito de las autoliquidaciones presentadas fuera de plazo»*. *Contrario sensu*, evidenciará el Alto Tribunal el trasfondo de esa Resolución al poner sobre el tablero la del 18 de diciembre de 2008 [77] en la que se argumenta que ante la falta de una regulación general de las opciones tributarias *«obliga a acudir a la regulación específica de cada concreta opción, y al contexto en el que se debe ejercer, para concretar cuál es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización –o no– de ella»*. Por ello, habría que analizar de manera prolija cada supuesto al que nos enfrentemos del que pudiera emanar controversia en cuanto a su calificación jurídica, exigiendo de este modo que cualquier opción que pudiera ejercitar el obligado tributario como consecuencia de su voluntad individual sea *«exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza»*. En relación con esto esgrimía Cayón Galiardo que, al dejar en manos de los tribunales de justicia la interpretación de los criterios aplicables a cada caso –pese a ser correcto al ser ellos los intérpretes de las normas– *«nos conduce a una solución casuística y, a veces, tardía de los problemas»* [78].

Posteriormente, el Órgano Judicial, subraya una tercera resolución del TEAC, en concreto la del 16 de octubre de 2018 [79], en la que se hace gala de la dualidad normativa, afirmando que *«el legislador [tributario] concede al contribuyente la posibilidad de optar ante un mismo hecho imponible por dos normativas de aplicación del tributo distintas, nos encontramos ante el supuesto de la opción a la que se refiere el art. 119 de la LGT»*. Adviértase la cuestión de que menciona expresamente optar por dos normativas de aplicación del tributo distintas, hecho que no se prevé en la compensación de bases imponibles negativas que, pese a estar presentes en el propio término de base imponible del artículo 10 de la LIS, también tendrán el carácter de reducción en la base imponible.

Llegamos así a la piedra angular de la STS, donde empieza a realizar una argumentación con un matiz más efectivo, puliendo el contorno de su criterio. Arguye que, bajo su opinión, dos elementos serán los pilares básicos que faci-

[77] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 18 de diciembre de 2008; RG (3277/2008).

[78] *Vid.* Cayón Galiardo, A (2009). Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente. *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 85, pág. 10.

[79] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de octubre de 2018; RG (7220/2016).

liten la delimitación de las opciones tributarias presentes en el artículo 119.3 de la LGT.

El primero de ellos, *«de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes»*, criterio que no resulta de aplicación en la práctica compensatoria y, el segundo de ellos *«el carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación»*, condición que, por su parte, sí se cumplirá. Por lo tanto, no estaremos ante una opción tributaria *«cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes»*. Implica esto una dualidad normativa que otorga a los sujetos pasivos la posibilidad de lección entre dos normativas o regulaciones distintas [80].

Concluye el Fundamento de Derecho 3.º haciendo hincapié en el citado *«elemento volitivo»*, sobre el que reflexiona, apoyándose en la STS 1102/2020, que, si las opciones tributarias son aquellas que *«según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración»*, resultará también lógico que tanto la elección como la renuncia de una u otra alternativa *«habrá de ser expresa y no presunta»*, cuestión que el ámbito de la compensación de bases imponibles no sucede. La referida Sentencia del año 2020, establecía también en la misma línea que *«las opciones deben responder a una delimitación precisa y cierta del ámbito de aplicación y de los efectos derivados»* de modo que *«el ejercicio de la opción se sometería a una suerte de rebus sic stantibus, por lo que cesaría su irrevocabilidad si se alteran las circunstancias»*. Así la inmutabilidad de una opción debería cuestionarse al modificarse las circunstancias sustanciales que determinan su aplicación [81]. Por ello, el régimen de las opciones no puede extenderse sin límite alguno a cualquier supuesto en el que el obligado tributario tuviera que cumplimentar una exigencia formal, así como tampoco puede *«esgrimirse la inalterabilidad de las opciones frente a situaciones que pueden provocar vulneraciones de los principios constitucionales en materia tributaria, singularmente, del de capacidad económica»* [82].

Por su parte, en el Fundamento de Derecho 4.º continúa el TS perfilando la determinación jurídica de la práctica compensatoria. Comienza argumen-

---

[80] *Vid.* Menéndez Moreno, A. (2022). Derechos y opciones en materia tributaria (II). En la dogmática jurídica. *Quincena fiscal*. Núm. 11, pág. 3.

[81] *Vid.* Menéndez Moreno, A. (2022). Derechos y opciones en materia tributaria (I)… Ob. cit., pág. 4.

[82] *Vid.* García Novoa, C. (2021). El Tribunal… Ob. cit., pág. 2.

tando que el artículo 25.1 del TRLIS disponía que las bases imponibles negativas que hubieran sido objeto de autoliquidación o liquidación *«podrán ser compensadas»*. Por su parte, la actual LIS, sostiene el mismo criterio, por lo que el contribuyente podrá elegir entre practicar o no su compensación. Pese a ello infiere que *«esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art. 25 TRLIS ni el actual art. 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes»* y volviendo a traer a colación el eficiente cumplimiento de los principios constitucionales en el escenario tributario sostiene que la compensación de bases imponibles negativas será el medio que garantice *«que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de manera correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes»*. Tras esto se pronuncia sobre el aspecto que más controversias ha generado en los últimos años en relación con la compensación, concluyendo que se trata de *«un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho a compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso "renunciar" a él. Y como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley»*. De este modo, no cabrá impedir el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea [83]. No obstante lo anterior, irá allende el Alto Tribunal determinando que la compensación de bases imponibles negativas se trata de un derecho preexistente a la propia autoliquidación ya que el obligado tributario que cumple con su obligación de declarar estas, está poniendo en conocimiento de la Administración que un futuro procederá a ejercer tal derecho. Dicho cariz ya había sido advertido dos décadas atrás por Montesinos Oltra, argumentando que en un sistema de compensación *carry forward*, la obtención de una base imponible negativa genera una simple expectativa, por ello *«la obtención futura de una renta positiva y la voluntad de compensar complementarían el presupuesto de hecho de un derecho»* [84].

Tras toda esta batería de argumentos que acabamos de evidenciar, el Órgano Judicial, como no podía ser de otra manera, desestimó el recurso de casación, produciéndose así un afianzamiento del efectivo cumplimiento tanto de la seguridad jurídica como de la tipicidad, todo en ello en beneficio del contribu-

[83] *Vid.* Fernández–Lomana García, M. (2022). Compensación de bases imponibles negativas. STS de 30 de noviembre de 2021, rec. 4464/2020. *Actualidad Administrativa*. Sección Hacienda Pública. Núm. 4, pág. 3.

[84] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2000). *La compensación...* Ob. cit., pág. 262.

yente, al desplazar a la Administración de la situación privilegiada en la que estaba posicionada. Por otra parte, tal y como emana del contenido de la Sentencia, también creemos que, tras la doctrina sentada, se llevará a cabo un refuerzo en la eficiencia del cumplimiento del principio de capacidad económica.

Pudiera parecer curioso cómo este pronunciamiento del Alto Tribunal, tras el silencio existente hasta el momento, fue replicado con posterioridad en las SSTS 4638/2021[85], 4646/2021[86], 3966/2022[87], o en la 1418/2023[88]. Al hilo de esto, advierte Ruibal Pereira acerca de las dudas que pudiera acarrear el cumplimiento de la exigencia de los requisitos previstos en el artículo 1.6 del Código Civil, en donde se estable que *«la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho»*. No obstante, las despeja a renglón seguido argumentando que *«esta es una cuestión que, en el caso que nos ocupa, no presentaría problema alguno»* debido a la reiteración de la doctrina jurisprudencial en no pocas sentencias posteriores[89].

Por su parte, la doctrina administrativa se vio obligada a recoger el testigo y emplear el mismo criterio en sus resoluciones ulteriores. Una muestra de ello la encontramos en las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central del 25 de febrero de 2022[90] o del 25 de julio de 2022[91].

En lo que a la Administración tributaria se refiere, todavía en las consultas vinculantes V0379-22[92], V1262-22[93] o en la más reciente V0657-24[94], para definir el término de opción tributaria en el ámbito del IRPF incomprensiblemente trae a colación el contenido de la Resolución del TEAC del 4 de abril de 2017. Sin embargo, en la consulta vinculante V1914-23[95], sí adoptará el criterio de la STS de 30 de noviembre de 2021, concretamente ante la cuestión planteada por la consultante acerca de la normativa fiscal aplicable a las bases imponibles negativas, se alinea el Centro Directo con el TS al exponer,

---

[85] Sentencia del Tribunal Supremo 4638/2021, de 2 de diciembre de 2021; ECLI:ES:TS:2021:4638.
[86] Sentencia del Tribunal Supremo 4646/2021, de 3 de diciembre de 2021; ECLI:ES:TS:2021:4646.
[87] Sentencia del Tribunal Supremo 3966/2022, de 24 de octubre de 2022; ECLI:ES:TS:2022:3966.
[88] Sentencia del Tribunal Supremo 1418/2023, de 30 de marzo de 2023; ECLI:ES:TS:2023:1418.
[89] *Vid.* Ruibal Pereira, L. (2022). La compensación… Ob. cit., pág. 236.
[90] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de febrero de 2022; RG (8725/2021).
[91] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de julio de 2022; RG (234/2021).
[92] Consulta vinculante V0379-22, de 25 de febrero de 2022, de la Dirección General de Tributos.
[93] Consulta vinculante V1262-22, de 6 de junio de 2022, de la Dirección General de Tributos.
[94] Consulta vinculante V0657-24, de 15 de abril de 2024, de la Dirección General de Tributos.
[95] Consulta vinculante V1914-23, de 4 de julio de 2023, de la Dirección General de Tributos.

entre otros aspectos, que *«… debe traerse a colación la abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo que, de forma reiterada desde 2021, viene declarando que la compensación de BINS es un derecho, no una opción tributaria»*. Sentido idéntico será tomado en la posterior consulta vinculante V1997-23 [96].

1.5.5 Ciertas regulaciones y doctrina administrativa previa con carácter controvertido

Tal y como hemos expuesto, una de las principales causas que sirvió de pábulo desde un principio a la controversia en la determinación jurídica de la compensación de bases imponibles negativas, fue la redacción otorgada por el legislador en la normativa societaria determinando que el sujeto pasivo *«podrá»* compensar las bases imponibles negativas de ejercicios previos contra bases imponibles positivas de períodos futuros. No obstante, a lo largo del proceso de investigación de este trabajo, hemos ido recopilando ciertos *«deslices»* en forma de pronunciamientos administrativos, así como ciertas disposiciones establecidas en los cuerpos normativos que puedan dejar la puerta abierta de la consideración de derecho que pudiera tener la práctica compensatoria, resultando esto contradictorio con la postura que venía adoptando tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia.

En primer lugar, pudiera resultar curioso cómo, en la actual LIS, y dentro del precepto que supone la clave de bóveda de la regulación de las bases imponibles negativas, concretamente el artículo 26, dispone su apartado quinto que *«el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá 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 período impositivo en que se generó el derecho a su compensación»*.

El mismo sentido tomará el artículo 66 bis de la LGT, introducido por la *Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,* en el que su segundo apartado dispone que *«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*

[96] Consulta vinculante V1997-23, de 11 de julio de 2023, de la Dirección General de Tributos.

años […] *en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones»*.

Lo cierto es que este precepto es aplicado tanto por la propia Administración como por la jurisprudencia para dilucidar la correcta procedencia, así como la comprobación en general de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensar. Bajo nuestro punto de vista, creemos que, de un modo indirecto, el legislador estaba otorgando aquí la condición de derecho a la práctica compensatoria, quién sabe si de manera consciente o no.

Continuando con el análisis de la vigente regulación de la imposición societaria, hemos de acudir a su artículo 74, donde se recogen los efectos de la pérdida del *régimen de consolidación fiscal* o de extinción del grupo fiscal. Dentro de su apartado 1.b). 5.º establece que las sociedades integrantes del grupo, en el ejercicio en el que se produzca la pérdida o extinción del referido régimen asumirán *«el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación…»*. Criterio análogo era empleado en el artículo 95 de la LIS del 1995, para regular el previsto por aquel entonces *régimen de los grupos de sociedades.*

De un modo similar, a tenor de lo previsto para el *régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea,* concretamente en el artículo 84 de la LIS relativo a la subrogación en los derechos y obligaciones tributarias, se incluye dentro del mismo la transmisión de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, por lo que indirectamente pudiera estimarse una consideración de estas como un derecho. Lo mismo sucedía en el artículo 105 de la LIS del año 1995.

Una última apreciación en la normativa la encontramos en la *Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas*, nos encontramos una situación similar a las anteriores. Dentro de su Título I –*Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores*– y más concretamente en el apartado tercero de su artículo 11 –*Subrogación en los derechos de las obligaciones tributarias*– se disponía que *«en ningún caso se entenderá transmitido el derecho a la compensación de pérdidas»*.

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en ciertos pronunciamientos también hace referencia a la compensación de bases imponibles negativas como un derecho.

La consulta vinculante V3054-15[97], es una clara muestra de esos «deslices» a los que no referíamos con anterioridad. En ella, ante la cuestión planteada por la consultante de si procede la compensación de pérdidas en el inicio de una nueva actividad, comienza la DGT su repuesta sosteniendo *«el derecho a la compensación de bases imponibles negativas está regulado en el artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes términos»*.

Del mismo modo, en la consulta vinculante V1762-16[98], en la que la consultante desea conocer si le sería de aplicación alguna limitación cuantitativa en relación con la práctica compensatoria, concluye el Centro Directivo que: *«el derecho a la compensación de bases imponibles negativas está regulado en el artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes términos…»*.

Por último, otra muestra de un pronunciamiento similar de la Administración lo encontramos en la consulta vinculante V0579-19[99], en la que, ante la cuestión planteada relativa al inicio, también, de una nueva actividad, se pronuncia aquella: *«el derecho de compensación de bases imponibles negativas no se ve afectado por el hecho de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial»*.

Siguiendo con doctrina administrativa, también nos podemos encontrar resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central en las que es empleado un adjetivo para la compensación de bases imponibles negativas ciertamente contradictorio con la postura que venían manteniendo. Bien es cierto que sus Resoluciones del 20 de febrero de 1974 o 29 de octubre de 1974 ya hacían alusión a la compensación de pérdidas –por aquel entonces– como un derecho del sujeto pasivo[100], pero no creemos oportuno analizarlas debido a las diferencias normativas existentes. De manera más reciente, en su Resolución de 25 de septiembre de 2008[101], emana como criterio *«el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicación no se transmite a la entidad adquirente, en los supuestos en los que no concurran las circunstancias necesarias para la válida aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores…»*. Aunque

[97] Consulta vinculante V3054-15, de 13 de octubre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
[98] Consulta vinculante V1762-16, de 21 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos.
[99] Consulta vinculante V0579-19, de 19 de marzo de 2019, de la Dirección General de Tributos.
[100] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto sobre Sociedades…* Ob. cit., pág. 806.
[101] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 25 de septiembre de 2008; RG (2032/2007).

tal y como evidenciamos, en el ámbito del Régimen especial, ya se prevé la posible consideración de la práctica compensatoria como un derecho.

Una última consideración que hemos de tener en cuenta será relativa a la contabilidad. Con carácter general, las bases imponibles negativas generadas, pendientes de compensación se cargan en la cuenta (4745) *Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio,* eso sí, a modo de cuota no de base. Esta partida que tiene la consideración de activo por impuesto diferido se recoge dentro de la masa patrimonial del Activo No Corriente, por ello, podemos hablar de un derecho que ostenta el sujeto pasivo frente a la Administración.

1.6 PROCEDIMIENTO PREVISTO PARA LLEVAR A CABO LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Dentro del ámbito de la práctica compensatoria existirán dos métodos alternativos –aunque no excluyentes– para su canalización. Nos referimos con esto a la compensación hacia delante, o *carry forward*, y a la compensación hacia atrás, o *carry back*.

1.6.1 **Compensación hacia delante**

El primero de ellos, consistirá en compensar bases imponibles negativas generadas en períodos impositivos previos, contra las bases imponibles positivas generadas en ejercicios futuros. La sencillez en su aplicación provoca que sea el método más empleado dentro de las regulaciones tributarias, ya que la Administración *a priori* será una mera espectadora, siendo el contribuyente a través de su autoliquidación quien informe de las pérdidas pretéritas y las aplique en ejercicios ulteriores a la hora de cuantificar su deuda tributaria. En la actualidad, es el sistema previsto en nuestro ordenamiento, careciendo de limitación temporal alguna –aunque sí cuantitativa– en línea con los países de nuestro entorno. De hecho, ya en el año 1996 en Alemania, Bélgica, Irlanda, Reino Unido o Suecia no existiría límite temporal para poder llevar a cabo la compensación de bases imponibles negativas [102]. Por su parte, en el año 2004, también estarían incluidos en esta lista Francia o Holanda [103].

[102] *Vid.* Corona Ramón, J.F. & Paredes Gómez, R. (1996). *La Reforma de la imposición empresarial en España*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid, pág. 184.

[103] *Vid.* Martínez Serrano, A. (2005). La compensación de… Ob. cit., pág. 350.

1.6.2 **Compensación hacia atrás**

Sensu contrario, el segundo de los procedimientos citados se articulará compensando bases imponibles positivas de un ejercicio pasado contra hipotéticas bases imponibles negativas de ejercicios futuros. Su principal limitación emana de la imposibilidad de conocer de antemano las potenciales pérdidas, por lo que derivará de ello un complejo sistema burocrático para llevar a cabo la efectiva compensación, de ahí su menor aplicación y su estricta limitación temporal [104]. Esto provocaría la devolución, por parte de la Administración de un impuesto ya pagado, pudiendo incluir, en su caso, intereses de demora [105]. Así, una base imponible positiva del año x podría ser compensada con una base negativa de x+1 y sucesivos, procediendo la Administración a la devolución de las cuotas ingresadas en el primero de los dos ejercicios [106].

1.6.3 **Un breve análisis comparado**

Dentro del ordenamiento societario español, únicamente estará prevista de manera expresa la compensación de pérdidas hacia delante, aunque con una excepción de ingente relevancia que acto seguido analizaremos.

No obstante, estados como Francia, Holanda o Alemania combinarán el *carry forward* de manera ilimitada junto con el *carry back* sometido a ciertos límites o restricciones.

Con respecto al primero de ellos, pese a no existir limitación temporal alguna al *carry forward*, tal y como emana de los artículos *209.1* y *220 quinquies* del *Code General des Impots* [107], se podrá, a opción del contribuyente, compensar una base imponible negativa de un período impositivo contra una base imponible positiva de un ejercicio anterior, de darse el caso. En aquellos supuestos en los que la pérdida fuera superior al beneficio, se generará un crédito a favor de la entidad que podrá emplear en los cinco ejercicios ulteriores, siendo objeto de reembolso al final del citado período si finalmente no fuera empleado. Vemos como de este modo el sistema tributario francés prevé la aplicación del *carry back*, aunque solo en favor de un ejercicio pasado. Conviene destacar, por último, que ambos métodos están sujetos a un límite de un millón de euros.

---

[104] *Vid.* Rojí Chandro, L.A., & Rojí Pérez, S. (2016). Las bases... Ob. cit., pág. 17.
[105] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (2015). Compensación… Ob. cit., pág. 24.
[106] *Vid.* Rojí Chandro, L.A., & Rojí Pérez, S. (2016). Las bases … Ob. cit., pág. 17.
[107] Consultado en https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/

Por su parte, el Impuesto sobre Sociedades de los Países Bajos –*Vennootschapsbelasting* o *Vpb*–, empleará un criterio parecido al galo. Así, a tenor del apartado segundo del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [108], una pérdida se liquida con las ganancias del año anterior y de los años siguientes, con el límite de un millón de euros.

En relación con Alemania, existe una especie de remisión por parte del artículo 8 de la regulación del Impuesto sobre Sociedades [109] –*Körperschaftsteuer* o *KStG*–, al artículo *10 d)* de la Ley del Impuesto sobre la Renta [110] –*Einkommensteuergesetz* o *EStG*–. En este último se establece que, con el límite de un millón de euros, las pérdidas podrán absorberse contra los beneficios de los dos años inmediatamente anteriores. En caso de no ser esto suficiente, se compensarán las citadas pérdidas contra beneficios futuros de manera ilimitada en el tiempo.

1.6.4 **Previsión en el ordenamiento interno vigente de la compensación de pérdidas hacia atrás. Reserva de nivelación**

Pese a la inexistencia expresa en la normativa societaria de método alguno de compensación hacia atrás, resulta conveniente analizar ciertos mecanismos introducidos por la LIS que actualmente ostenta vigencia. En concreto fueron creados dos novedosos incentivos fiscales, que se camuflan bajo el rótulo de reservas. Nos referimos a la reserva de capitalización y de la reserva de nivelación. Con respecto a la primera, la diseminaremos en el capítulo de la regulación vigente. Al hilo de la segunda sí resultará conveniente desarrollar sus particularidades.

Esta reserva no está dirigida a todos los contribuyentes del IS de un modo genérico ya que no se encuentra recogida dentro del régimen general del tributo, sino que se ampara bajo el paraguas de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión –Capítulo XI–, del Título VII –*Regímenes tributarios especiales*–, concretamente en el artículo 105 [111].

Particularmente este régimen será de aplicación para aquellas entidades que cumplan los requisitos del artículo 101 de la LIS, esto es, que arrojen un

---

[108] Consultado en https://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/2024-01-01

[109] Consultado en https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/__8.html

[110] Consultado en https://www.gesetze-im-internet.de/estg/__10d.html

[111] Su inclusión en el referido régimen pudiera responder a la importancia que ostentan las PYMES en el tejido empresarial español. *Vid.* Domínguez Corvo, L. (2018). La reserva de nivelación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Técnica Contable y Financiera*. Núm. 6, pág. 35.

INCN inferior a 10 millones de euros en el período impositivo inmediato anterior, excluyendo, a las sociedades que tengan la consideración de patrimoniales a tenor del artículo 5.2 de la misma norma [112].

Así pues, todas las entidades a las que les fuera de aplicación el citado régimen y tributen con el tipo de gravamen al que se refiere el artículo 29.1 LIS [113], podrán aplicar la reserva de nivelación siempre que aúnen los requisitos que emanan del precepto que las regula.

En concreto, consiste en una reducción de hasta un 10 por ciento del importe de la base imponible, con un techo de un millón de euros. En aquellos casos en los que el período impositivo en cuestión tuviera una duración inferior al año, el tope previamente citado será calculará prorrateándolo en relación con la duración efectiva del ejercicio.

Posteriormente a la aplicación de tal reducción, esta deberá irse revertiendo, adicionándose mediante ajustes extrafiscales positivos a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del ejercicio en el que dicha reserva se hubiera aplicado, siempre y cuando el sujeto pasivo presente una base imponible negativa. En aquellos supuestos en los que finalizase el período previamente señalado y aún existiese algún importe vivo de la reserva de nivelación pendiente de revertir, se adicionará a la base imponible del último ejercicio mediante ajuste extrafiscal positivo por la misma cuantía.

Por su parte, el contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la reducción, siendo esta indisponible hasta el período impositivo en el que se produzca la adición a la base imponible de las cantidades totales que se vayan reintegrando.

Por último, el incumplimiento de las no pocas condiciones y requisitos que acabamos de poner de manifiesto dará lugar a la integración en la cuota íntegra del ejercicio en el que aquel se produjese, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que hubieran sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, adicionando los intereses de demora correspondientes.

Pues bien, pese a no regularse como tal, fácticamente estamos ante una compensación de bases imponibles negativas hacia atrás –*carry back*– en toda regla. Así lo plasma el legislador en el Preámbulo de la LIS, al disponer que

---

[112] Concretamente el referido precepto establece que: *«a los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, […], a una actividad económica»*

[113] Esto es, el tipo de gravamen general. En concreto un 25 por ciento, un 23 por ciento para aquellas entidades con un INCN inferior al millón de euros en el período impositivo inmediato anterior o un 15 por ciento para las entidades de reducida dimensión.

«esta medida resulta más incentivadora que el comúnmente denominado "carry back" en relación con el tratamiento de las bases imponibles negativas, ya que permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida».

De este modo se implantó dentro de nuestra normativa una herramienta que supone el diferimiento parcial del tributo, facultando ello incentivar la capitalización con la compensación automática de las potenciales rentas negativas que pudieran producirse, dentro del período previo al previsto para su reversión [114]. Con ello se permite que las entidades previsoras puedan, en tiempo de beneficios, anticipar futuras pérdidas y compensarlas por adelantado, en lugar de esperar a que se produzcan [115]. Quizás pudiera responder tal implantación a las pretensiones de cierto sector fiscal, ya que la propia AEDAF venía solicitando implantación de un sistema de compensación de bases imponibles negativas con carácter retroactivo [116].

Aunque no de una manera expresa, ni dirigido para todos los contribuyentes, podemos aventurar que, en el escenario tributario estatal, sí estará contemplada la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios posteriores, contra beneficios de períodos impositivos pasados consistiendo ello una especie de *carry back*. Al hilo, García Gómez de Zamora argumenta que *«este incentivo no se configura realmente como una minoración de la carga tributaria del contribuyente, sino como un diferimiento en su tributación, o […] como una anticipación en la compensación de futuras bases imponibles negativas (una suerte de "carry back")»* [117]. Compartiendo criterio se encuentran Durán Cabre & Esteller Moré al argüir de la reforma experimentada en el año 2014 que *«introduce un nuevo beneficio fiscal que, de forma indirecta, permite compensar bases imponibles negativas de un ejercicio con beneficios de ejercicios previos, similar a lo conocido como compensación de pérdidas hacia atrás o*

---

[114] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2017). La compensación... Ob. cit., pág. 50.

[115] *Vid.* Domínguez Corvo, L. (2018). La reserva… Ob. cit., pág. 47.

[116] *Vid.* García Berro, F. (2014). Los anteproyectos para la Reforma Tributaria. Más sombras que luces. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 163, pág. 20, haciendo referencia a Propuestas AEDAF a la reforma del sistema tributario, AEDAF (enero de 2014). Puede consultarse en https://www.aedaf.es/es/prensa-y-actualidad/noticias/propuestas-de-la-aedaf-para-una-reforma-del-sistema-tributario

[117] *Vid.* García Gómez de Zamora, R. (2015). Las nuevas reservas de capitalización y nivelación y la compensación de bases imponibles negativas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Carta Tributaria*. Núm. 4, pág. 8.

carry back» [118]. La misma postura adoptará Cordero González, al determinar la anticipación al aprovechamiento de bases imponibles negativas como *«una especie de compensación hacia tras (carry back of losses)»* [119]. En la misma dirección, Domínguez Corvo sostiene que la reserva de nivelación *«es lo que, en el sistema anglosajón, se conoce como tax losses carryback»* [120]. Una conclusión similar nos brinda Delgado García afirmando que *«el sistema previsto en la LIS para la compensación de bases imponibles negativas, permite la compensación de las bases negativas de períodos pasados, pero no de períodos futuros; por lo que esta previsión del art. 105 LIS, existente desde el año 2015, complementa este sistema general permitiendo compensar las bases negativas que se puedan generar en ejercicios futuros»* [121]. En resumen, la mayoría de la doctrina científica se muestra unánime al considerar a la reserva de nivelación como una especie *carry back*, pero sin ostentar de manera expresa tal rótulo [122].

No obstante, autores como Montesinos Oltra, se muestran reticentes a alinearse con lo establecido en el Preámbulo de la norma, afirmando que *«la comparación que realiza el legislador entre esta singular medida y un modelo de compensación hacia atrás de bases negativas resulta discutible si no carente de todo fundamento»* [123]. No obstante, después de realizar un pormenorizado análisis de esta figura, concluye el referido autor que *«no le falta razón al legislador cuando afirma que la reserva de nivelación constituye un régimen que es más incentivador, por financieramente ventajoso, que un teórico carry back en el que la devolución de impuestos pagados no fuese acompañada del derecho a percibir intereses por el pago de un impuesto que, con posterioridad, acaba revelándose no acorde con la capacidad económica acumulada*

---

[118] *Vid.* Durán Cabré, J., & Esteller Moré, A. (2015). La reforma fiscal 2014 y la opinión de los asesores fiscales. *Cuadernos de Información Económica*. Núm. 245, pág. 48.

[119] Cordero González, E.M. (2017). *Las bases imponibles* … Ob. cit., pág. 128.

[120] *Vid.* Domínguez Corvo, L. (2018). La reserva… Ob. cit., pág. 46.

[121] *Vid.* Delgado García, A.M. (2024). Aspectos fiscales de las PYME. *Quincena Fiscal*. Núm. 7. Consultado en la base de datos de Aranzadi. https://insignis-aranzadidigital-es.ezbusc.usc.gal/maf/app/document?srguid=i0ad82d9a00000190db9c3fb58d7b781b&marginal=BIB\2024\456&docguid=Iaa86d710f60f11eeb2928110be7200e2&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_biblos;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType=documentRetrieval&global-result-list=global&fromTemplate=&suggestScreen=&&selectedNodeName=&selec_mod=false&displayName=

[122] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual de la reforma tributaria*. Wolters Kluwer. *La Ley.* Madrid, págs. 484 y 485; García Díez, C. (2017). Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión. En Sánchez Pedroche, J.A. (Dir.) *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria.* Tirant Lo Blanch. Valencia, págs. 1603 y 1604.

[123] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2017). La compensación… Ob. cit., pág. 50.

por el contribuyente en un intervalo temporal más amplio que el período impositivo» [124].

Mostramos nuestra total concordancia ante la segunda de sus afirmaciones. Sin embargo, tenemos que mostrar nuestro desacuerdo con la primera de ellas. Aunque si bien es cierto que no se trata de un *carry back* en sentido estricto, podemos denominarlo un *carry back «*ciego*»*, a través del cual, el contribuyente *ex-ante* de obtener una base imponible negativa puede aplicar la referida reserva. Pudiera darse el caso de que prevea pérdidas futuras o simplemente la aplique a modo de diferimiento del impuesto de manera puntual por circunstancias coyunturales –falta de liquidez, etc.–, respondiendo a estrategias de planificación fiscal. Tras ello, pueden producirse cuatro potenciales hipótesis.

Por un lado, que en los períodos posteriores pueda revertir la totalidad de la cuantía dotada a la reserva contra bases imponibles negativas. Por otro lado, que revierta solamente una parte por el hecho de no haber generado bases imponibles negativas suficientes contra las que absorber la reserva. En este caso deberá devolver el importe del saldo vivo de esta a través de un ajuste extracontable positivo en el último período impositivo del plazo previsto. Podría ocurrir también que no obtuviera base imponible negativa alguna en los próximos 5 años. De suceder esto, deberá revertir la totalidad del importe aplicado en un principio como reserva de nivelación mediante un ajuste extrafiscal positivo en el último ejercicio del plazo previsto, igual que en el supuesto previo, pero siendo ahora por la totalidad de la reserva. Por último, también cabría la posibilidad de que el sujeto pasivo incumpliera los requisitos ínsitos a la aplicación de la reserva de nivelación y tuviera que proceder a su devolución en los términos previamente expuestos.

Bajo nuestro criterio el procedimiento de aplicación de la reserva de nivelación es mucho más intuitivo, sencillo y eficiente que la implementación de un auténtico sistema *carry back*, del que emanaría una mayor complejidad en su proceder, por lo que lo estimamos como una perfeccionada compensación de pérdidas hacia atrás.

Aunque de no de manera instantánea también supone una mejora en la eficiencia del principio de capacidad económica, ya que, en caso de revertirse la totalidad de la reserva contra bases negativas futuras, el contribuyente estaría experimentando una justa tributación, que coincidiría con la de un sistema *carry forward*. Contrariamente, de no obtener bases negativas contra las que absorber el importe de la referida reserva, procederá a devolverlo en el último

[124] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2017). La compensación… Ob. cit., pág. 54.

período impositivo del plazo previsto, por lo que su tributación permanecería, en términos generales, inalterada.

Inferimos de este modo, que estamos ante un sistema *carry back* automático, en el que la Administración será una mera espectadora, sin tener que devolver importe alguno, pudiendo verificar *ex-post* su correcta articulación mediante procedimientos de comprobación o investigación. Por su parte, el contribuyente tampoco tendrá que solicitar la devolución de cuota alguna, evitándose de este modo tanto los trámites como la espera del efectivo reintegro. Por todo ello creemos que se trata de una acertada evolución de la compensación de pérdidas hacia atrás, en la que única mácula reseñable será que no esté prevista para todos los sujetos pasivos del tributo.

Tal y como ya pusimos de relieve de manera previa, creemos que este sistema tiene una ventaja adicional a la compensación hacia atrás: el diferimiento de la renta. Esto puede favorecer la «arquitectura fiscal» de las entidades siendo una herramienta más al alcance de los empresarios para salvaguardar la eficiencia económica de la entidad.

Pese a no encontrar indicio alguno de la presencia de un mecanismo similar en toda la historia del ordenamiento estatal, conviene reseñar que, la Norma Foral de Gipuzkoa, para el ejercicio 2020, implantó un sistema *carry back*, en con el fin de obtener una inyección de liquidez para paliar los efectos negativos de la pandemia del COVID. Así, aquellos contribuyentes que obtuvieran actividades económicas en el IRPF podrían compensar las pérdidas obtenidas en el año 2020, contra los beneficios del 2019 [125].

1.6.5 **Articulación de la compensación de bases imponibles negativas en el ordenamiento interno vigente**

El método de liquidación previsto en el IS constituye una especie de *rara avis*, dentro del Derecho Tributario especial estatal, ya que pudiera resultar curioso, que, pese a preverse ciertas reducciones a su base imponible, carecerá de una regulación expresa de base liquidable [126]. Como es sabido, a tenor del artículo 54 de la LGT, la base liquidable consiste en *«la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley»*.

[125] Mediante el Decreto Foral -Norma 11/2020, de 1 de diciembre, sobre medidas tributarias urgentes para paliar los efectos de la segunda ola del COVID-19.

[126] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2000). *La Compensación* … Ob. cit., pág. 99.

Concretamente, dentro del Capítulo V previsto en el Título IV *–La base imponible–* de la LIS, están previstas cuatro reducciones: reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles –art. 23–; obra benéfico-social de las cajas de ahorros y fundaciones bancarias –art. 24–; reserva de capitalización –art. 25–; y la compensación de bases imponibles negativas –art. 26–. A ellas, debemos añadir también algunas reducciones previstas en el régimen fiscal especial de los Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión.

Deteniéndonos sobre la que pivota nuestro estudio, podríamos llegar a plantearnos si realmente estamos ante una reducción en sentido estricto, ante lo que mostramos nuestra disconformidad.

Motivamos ello, en primer lugar, poniendo sobre el tablero la definición de base imponible que nos brinda la propia LIS; esto es *«el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores»*. Así, en cierto modo el legislador admite que la base imponible de una sociedad no emana ni se acota a las rentas inherentes al ejercicio en el que se produce el devengo, sino que es una suma o un crisol, al que se adicionan las rentas negativas generadas en períodos impositivos previos. Por lo que, de un modo estricto, la determinación de la base imponible del IS, podemos afirmar que no mide ni cuantifica la intensidad con la que se lleva a cabo el hecho imponible del ejercicio en cuestión, ya que incorpora también resultados provenientes del pasado.

No obstante, en el artículo 26 de la LIS, el legislador establece que las bases imponibles negativas se compensarán con las rentas positivas de ejercicios futuros y no con las bases imponibles positivas de ejercicios futuros, tomando el sentido de la propia definición de base imponible que encontramos en el articulado de la norma. Por ello creemos que la compensación de bases imponibles negativas no puede actuar como una reducción en la base imponible, sino más bien como un paso a efectuar con anterioridad para conocer su importe final.

Por otra parte, podría llegar a defenderse que, tras la práctica compensatoria se obtendría una suerte de base liquidable [127]. Sin embargo, aunque en términos fácticos así pudiera considerarse, técnicamente esta hipótesis cae por su propio peso al volver al término de base imponible presente en la regulación societaria.

---

[127] *Vid.* Esteban Marina, A. (1997). Impuesto sobre Sociedades: la compensación de pérdidas en la Ley 43/1995. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 175, págs. 72 y 73.

A mayor abundamiento, otra conclusión a la que pudiéramos llegar será la existencia de dos niveles de bases imponibles. Una con carácter previo a la compensación, en la que únicamente se incluyeran los ajustes extrafiscales oportunos y, la otra posterior a la compensación u otra de las reducciones previstas. Por su parte, el legislador no aclara de un modo diáfano tal cuestión, acompañándose ello de cierta inseguridad jurídica y falta de tipicidad en favor del contribuyente.

Sea como fuere, bajo nuestro punto de vista y, tal y como de la regulación emana, la compensación de bases imponibles negativas es una práctica inherente a la cuantificación de la base imponible.

De todo lo anterior, podemos extraer que la base imponible sobre la que se aplica el tipo de gravamen a posteriori ya estará cuantificada teniendo en cuenta las bases imponibles negativas, que actuarán como un derecho contra la administración contraído por el contribuyente en ejercicios previos. Para arrojar un poco de luz sobre el asunto, resultará útil traer a colación el Modelo 200, previsto para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para el año 2023 [128].

Así, acudiendo a su página 12, partimos de la casilla 500 *«Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias»*, o lo que es lo mismo, el resultado contable. Con posterioridad se prevén los ajustes extrafiscales que procedan –de darse el caso– y tras ellos, llegamos a la clave de bóveda de nuestro análisis. Concretamente de la página 14 del modelo, emanan tres bases imponibles. En primer lugar, la relativa a la casilla 550 *«Base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y compensación de bases imponibles negativas»*. Después de introducir tales importes, obtendremos, en la casilla 552 la *«Base imponible»*. No quedará ahí el asunto, ya que todavía tendremos que estar a la reserva de nivelación, ya que en caso de aplicarse o de revertirse –ajuste negativo o positivo– se reducirá o adicionará el importe sobre la casilla previamente citada, obteniendo así la 1330 *«Base imponible después de la reserva de nivelación»*. Con esto vemos como a la hora de cuantificar la deuda tributaria, la base imponible actuará a tres niveles.

[128] Vigente tras la entrada en vigor de la *Orden HAC/495/2024, de 21 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, y por la que se modifican la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, y por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.*

Pese a que a efectos fácticos sí funcionará la compensación de bases imponibles como una reducción a una «base imponible previa» que quizás se corresponda al «importe de renta» al que se refiere el legislador en el artículo 10 de la LIS; teóricamente descartamos tal consideración por dos motivos. En primer lugar, porque tal reducción no da lugar a una base liquidable y, en segundo lugar, porque lo consideramos un elemento más de la base imponible, no una reducción a la misma.

1.7 EFICIENCIA EN EL CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE CAPACIDAD ECONÓMICA E IGUALDAD

Nuestra Carta Magna recoge en su artículo 31 los principios constitucionales rectores de la actividad financiera de los Entes Públicos. En concreto, dentro de su primer apartado se dispone que *«todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»*.

Recogiendo tal testigo, la LGT en su artículo 3 regula los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario, al establecer que este se basará *«en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad»*.

Los principios aquí citados deberán hacer gala de un equilibrio entre todos ellos, de manera que guarden una relación o conexión que aúne y garantice la efectividad en su cumplimiento.

Mediante un breve análisis pondremos de relieve la incidencia que tendrá la compensación de bases imponibles en dos de principios fundamentales y relacionados entre sí, como son el de capacidad económica e igualdad.

1.7.1 **Incidencia de la compensación de bases imponibles negativas en el cumplimiento del principio de capacidad económica**

Ante la inexistencia de definición alguna de tal principio, debemos de acudir a la doctrina del Tribunal Constitucional para delimitar, aunque sea de manera somera dicho término. El referido Órgano ya efectuaría tempranos pronunciamientos al respecto, como el previsto en el Fundamento Jurídico 4.º

de la STC 27/1981 [129], donde argumentaba que su razón de ser, a efectos de contribuir a los gastos públicos radicaría en *«la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»*. Así, siguiendo la línea doctrinal del Tribunal Constitucional, en el Fundamento Jurídico 13.º de la STC 37/1987 [130] pondría de manifiesto que bastará que la capacidad económica exista *«como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo»*. No obstante, el principio de capacidad económica no casará bien con la existencia de rentas ficticias, tal y como emana del Fundamento Jurídico 4.º de la STC 221/1992 [131], afirmar que tal principio quiebra cuando la capacidad objeto de gravamen no fuera potencial *«sino existente o ficticia»*. Por su parte, acudiendo a doctrina más reciente, debemos traer a colación la STC 26/2017 [132], en la que en su Fundamento Jurídico 2.º volverá a pivotar sobre la capacidad económica, estableciendo que *«el art. 31.1 CE establece el deber de todos de contribuir «al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica», incorporando "un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 189/2005, de 7 de julio, FJ 7, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9), del que no sólo se deriva una obligación positiva, la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también un derecho correlativo, como es, el de que "esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad" (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, y 107/2015, de 28 de mayo, FJ 2)»*.

Así con todo, sin ánimos de desviarnos del objeto de nuestro estudio, sirvan estas referencias jurisprudenciales a modo de epítome de la postura del Alto Tribunal al respecto del principio de capacidad económica, donde debemos de subrayar la importancia que tendrá la proscripción a tenor del principio de capacidad económica de las rentas ficticias. En este sentido, la compensación de bases imponibles negativas constituirá un bálsamo para aliviar tales efectos. Derivado de toda esta jurisprudencia podría dilucidarse que el referido principio tendrá dos proyecciones; por un lado, constituirá un fundamento

[129] Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio de 1981; ECLI: ES: TC: 1981:27.
[130] Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo de 1987; ECLI: ES: TC: 1987:37.
[131] Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre de 1992; ECLI: ES: TC: 1992: 221.
[132] Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero de 2017; ECLI: ES: TC: 2017:26.

para la imposición y, por otro lado, servirá como un criterio o medida de la imposición [133].

A efectos prácticos, podríamos aventurar que incurriremos en un eficiente cumplimiento de este principio en aquellos casos en los que se grave de manera efectiva la riqueza de un determinado sujeto, siendo acorde ello con su capacidad contributiva, a la par del oportuno cumplimiento del resto de los principios establecidos en el ordenamiento.

Concluimos que la capacidad económica se constituye como una expresión de fuerza económica relativa a los sujetos sobre los que incide el deber de contribuir, por lo que el hecho imponible deberá de pivotar sobre una manifestación de riqueza. Por lo tanto, allí donde no exista un valor económico, la ley no podrá construir una capacidad económica como soporte del tributo, de este modo la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente debe estar en función de su capacidad económica [134].

Al hilo de esto, Nieto Montero sostiene que tal principio *«se manifiesta de forma directa en la obtención de rentas y en la titularidad de bienes y derechos, mientras que sólo de modo indirecto se manifiesta en el consumo, sobre todo en aquellos bienes y derechos cuya demanda resulta más inelástica»* [135]. Ello adquirirá una gran relevancia en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ya que estamos ante el segundo tributo con mayor incidencia en la tributación directa.

Sea como fuere, con un sencillo ejemplo intentaremos subrayar la enorme relevancia que tendrá la práctica de compensación de bases imponibles negativas sobre el principio de capacidad económica.

Supongamos que una entidad obtiene en un determinado período impositivo una base imponible negativa de mil euros y, en el ulterior, arroje una base imponible positiva de dos mil euros, siendo el tipo de gravamen previsto de un 25 por ciento.

En caso de no estar previsto ningún mecanismo de compensación, la sociedad tendría una cuota cero el primero de los ejercicios y una cuota de quinientos euros el segundo de ellos, ya que los dos mil euros son sometidos a plena imposición.

Por otra parte, de estar prevista la compensación de bases imponibles negativas, el contribuyente absorbería la pérdida del primer período impositivo

---

[133] *Vid.* Cordero González, E. (2017). *Las Bases…* Ob. cit., pág. 27.

[134] *Vid.* Pérez de Ayala, J.L., & Pérez de Ayala Becerril, M. (1995). *Fundamentos de derecho impositivo estatal*. Edersa. Madrid, pág. 39.

[135] *Vid.* Nieto Montero, J.J. (2013). El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica? *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*. Vol. 22, págs. 378-379.

contra la ganancia del segundo, sometiéndose a tributación únicamente mil euros, de lo que derivaría una cuota de doscientos cincuenta euros.

Si nos paramos a analizar detenidamente ambos supuestos, la renta neta del sujeto pasivo sería la misma, mil euros. No obstante, en el primero de los escenarios estaría soportando un exceso de tributación, por ello, será en el segundo donde se contemple una mayor eficiencia en el cumplimiento del principio de capacidad económica.

1.7.1.1 Posición de la doctrina científica ante la relación del eficiente cumplimiento del principio de capacidad económica y la compensación de bases imponibles negativas

Con respecto a la doctrina científica a lo largo de nuestro proceso de investigación no encontramos a ningún autor o autora que contradijese lo que acabamos de pormenorizar con anterioridad. Así, Durán-Sindreu Buxadé, sostiene que tanto *«los principios de capacidad económica y equidad constituyen* […] *el fundamento de la compensación de bases imponibles negativas, al incidir éstas en la cuantificación de la obligación tributaria»* [136]. Aparicio Pérez, justificará la compensación de bases imponibles negativas apoyándose en *«estrictas razones de justicia y equidad, pues en caso de no admitirse se estaría gravando rentas no reales, lo que sería difícil de justificar a la luz de algunos principios constitucionales como el de capacidad económica»* [137]. Debido a la indefinición normativa de las opciones tributarias entre las que con anterioridad se refugiaba la compensación de bases imponibles negativas, Juan Lozano infería que *«hay determinadas cuestiones que se desenvuelven en el ámbito de la aplicación de los tributos, pero en las que se encuentra ínsito el problema esencial de si se respeta o infringe el principio de capacidad económica»* [138]. Por su parte, al hilo del engarce de la compensación con los principios constitucionales sostiene Calderón González, que *«resulta un mecanismo necesario para flexibilizar el período impositivo y realizar una valoración más correcta de la capacidad económica del obligado en un marco plurianual»* [139]. En similar dirección proyectará Calvo Vérgez que *«el reconocimiento del derecho a compensar bases imponibles nega-*

[136] *Vid.* Durán-Sindreu Buxadé, A. (2003). Compensación... Ob. cit., pág. 500.
[137] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (2015). Compensación… Ob. cit., pág. 26.
[138] *Vid.* Juan Lozano, A.M. (2017). De nuevo sobre… *Op. cit*.
[139] *Vid.* Calderón González, J.M. (2018). Bases imponibles negativas: valoración constitucional. La tensión con los principios de legalidad, seguridad jurídica, confianza legítima, eficacia administrativa, buena fe, actos propios, justicia tributaria, capacidad económica y derecho a la prueba. *Carta Tributaria*. Núm. 37, pág. 22.

tivas en el IS ha de tener como fundamento y como finalidad ponderar la capacidad económica del sujeto» [140]. El mismo sentido adoptará García Novoa, estableciendo que *«la compensación de las BINs permite hacer efectivo el principio de renta neta y excluye el gravamen de una renta que por ser íntegra o bruta no mide adecuadamente la capacidad económica, especialmente cuando se trata de rendimientos empresariales»* [141]. Similar concusión nos brinda Ruibal Pereira al argüir que *«la compensación de BINs como elemento de cuantificación de la base imponible* […] *debe tener proyección también sobre el principio de capacidad económica, que se considera fundamento de la figura de la compensación, pues debe ser entendido en un plano global que supere la vinculación al año en que se generan las BINs»* [142]. Por último, puede resultar útil traer a colación una reflexión de Sanz Gadea, quien argumenta que la incidencia de la limitación a la compensación de bases imponibles negativas en el principio de capacidad económica dependerá del prisma a través del cual ello sea analizado. Así, *«para quienes entiendan que la capacidad económica se manifiesta en la renta obtenida en cada ejercicio, la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas sería un expediente técnico, con un objetivo recaudatorio, pero irrelevante»*. Contrariamente, *«para quienes entiendan que la capacidad económica se manifiesta en la renta obtenida a lo largo de la vida de la entidad, la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas pone en riesgo que el impuesto recaiga, efectivamente, sobre tal magnitud»* [143].Será el último de los supuestos en el que se sitúe la mayoría de la doctrina científica, ante el que tenemos que mostrar nuestra total conformidad.

Evidentemente una sociedad puede obtener beneficios en unos ejercicios y experimentar pérdidas en otros. Si el Impuesto sobre Sociedades se liquidara por el período de tiempo correspondiente a su existencia jurídica, es decir, desde que se crea hasta que se disuelve, se gravarían de un modo eficiente todas sus rentas.

Debido a esto, otra consideración a tener en cuenta concerniente al principio de capacidad económica será que únicamente se podrá conocer con exactitud el importe de la renta neta ínsita a una entidad durante su existencia en el momento de su extinción. De ahí que adquiera tanta relevancia que no exista restricción temporal –ni cuantitativa, al menos, en el último período impositivo de la vida de la entidad–, a la compensación de bases imponibles negativas.

---

[140] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2020). Participación en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquiriente. *La Ley*. Núm. 3074, pág. 26.

[141] *Vid.* García Novoa, C. (2021). El Tribunal… Ob. cit.

[142] *Vid.* Ruibal Pereira, L. (2022). La compensación... Ob. cit., pág. 237.

[143] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2024). La sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, de 18 de enero, y el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 496, pág. 12.

En este sentido se mostraría Gota Losada, sosteniendo que el beneficio logrado por una sociedad debería *«computarse al final del período completo de su existencia o de su vida, respectivamente; sin embargo, razones obvias han obligado a establecer una norma convencional, consistente en fijar el beneficio o la renta por períodos anuales»*. Ante ello continuaba afirmando que *«una sociedad puede obtener beneficios en unos ejercicios y experimentar pérdidas en otros»* por ello *«si el Impuesto sobre Sociedades se liquidara por el período de tiempo correspondiente a su existencia jurídica* […]*, habría una compensación automática de resultados; sin embargo, la aplicación de períodos anuales impide tal compensación»*, concluyendo al respecto *«la mayoría de las legislaciones resuelven esta dificultad estableciendo la intercomunicación de resultados entre diversos ejercicios, mediante la compensación de pérdidas con los resultados positivos de otros ejercicios»* [144]. La misma apreciación nos brindaba Banacloche Pérez-Roldán infiriendo que *«desde un punto de vista económico la circunstancia de que el auténtico resultado de una sociedad sólo puede ser conocido al final de su vida, una vez que se ha eliminado la incertidumbre sobre el desarrollo de la actividad empresarial, y se conoce la totalidad de beneficios obtenidos por los socios al realizar la comparación entre las cantidades aportadas y las percibidas»* [145]. También Quintas Bermúdez advertía de tal aspecto al sostener que *«la renta de cualquier agente económico solo puede establecerse con precisión en el momento en que cese definitivamente en el desarrollo de la explotación económica»* [146].

1.7.1.2 Posición de la jurisprudencia ante la relación del eficiente cumplimiento del principio de capacidad económica y la compensación de bases imponibles negativas

Esta misma postura, será adoptada en ciertos pronunciamientos jurisprudenciales. Así, la SAN de 21 de julio de 2016 [147] en su Fundamento Jurídico 5.º establece que *«si es preciso fraccionar la vida de una sociedad en períodos regulares, ello necesariamente provocará que en algunos casos, no pocos, se ubiquen en ejercicios diferentes lo que son operaciones de un mismo ciclo*

[144] *Vid.* Gota Losada, A. (1970). La compensación de pérdidas en el Impuesto de Sociedades. *Hacienda Pública Española*. Núm. 5, pág. 61.

[145] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. (1981). *El Impuesto*… Ob. cit., pág. 312.

[146] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1983). *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Civitas. Madrid, pág. 658.

[147] Sentencia de la Audiencia Nacional 3381/2016, de 21 de julio de 2016; ECLI:ES:AN:2016:3381.

económico (generadoras de flujos de ingresos y de gastos correlativos e interrelacionados), lo que hace necesario establecer unas reglas de interdependencia o permeabilidad entre los períodos colindantes; se deben poner los medios para que una sociedad no tribute, en el conjunto de los períodos que abarca su vida económica, por una renta superior a la realmente obtenida, (artículo 31.3 CE) ni, por el contrario, alguna de sus rentas quede al margen del impuesto. En una palabra, se impone superar el principio general de estanqueidad de ejercicios para lograr que el sumatorio de las rentas periódicas no supere la globalmente obtenida a lo largo de la vida de la sociedad. Porque si no se permitiera compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, se estaría gravando en el Impuesto sobre Sociedades una capacidad económica superior a la manifestada. Por lo tanto, la compensación de bases negativas, supone una excepción a los principios de independencia de ejercicios y de correlación de ingresos y gastos».

Por su parte, en la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de noviembre de 2021, que tanto revuelo causó y que traeremos a colación a lo largo de nuestro estudio, se pone de manifiesto en su Fundamento de Derecho 4.º lo que previamente acabamos de analizar, argumentando que *«debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible».*

1.7.2 **Incidencia de la compensación de bases imponibles negativas en el principio de igualdad**

Para dar un cumplimiento eficiente al principio de capacidad económica, este deberá estar en conexión con otros principios constitucionales como el de igualdad, ya que las rentas que manifiesten una capacidad económica idéntica deberán de ser tratadas análogamente, dado el papel de la capacidad contributiva como parámetro o medida de la igualdad. No obstante, podría ser factible un tratamiento desigual siempre que, cumpliendo la finalidad de la norma, se justifique objetiva o razonablemente [148].

[148] *Vid.* Alonso Salcedo, I. (2013). Compensación de bases imponibles negativas. En E.Y. Abogados. *Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*. Tomo II. Aranzadi. Navarra, pág. 813.

Al no estar prevista tampoco su definición expresa en normativa alguna, conviene traer a colación la jurisprudencia más relevante para realizar una delimitación sucinta de este principio. Así, dentro del Fundamento Jurídico 3.º de la STC 19/1987 [149] se dispone que *«el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario»*.

Una década más tarde, el Alto Tribunal a través del Fundamento Jurídico 3.º de la STC 159/1997 [150], arrojaría luz sobre el principio de igualdad plasmando, en primer lugar, la diferencia entre el previsto en el artículo 14 de la CE y el dispuesto por el artículo 31.1, también de la Carta Magna, al sostener que *«respecto al diferente contenido de la igualdad en los arts. 14 y 31.1 C.E. este Tribunal ha declarado que "la igualdad que se reclama en el art. 31 C.E. va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida sin más, a los términos del art. 14 C.E." (STC 54/1993, fundamento jurídico 1.º, con cita de la STC 27/1981, fundamento jurídico 4.°)»* ante lo que continúa argumentando que *«hemos precisado que la mención en el art. 31.1 C.E. del principio de igualdad conjuntamente con el de progresividad evidencia que el primero de ellos "no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia"»* y concluye que *«la vulneración del art. 14 C.E. por la Ley Tributaria sólo se producirá»,* eventualmente, *«cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación»*.

Pues bien, sin ánimo de desviarnos, pese a que parezca una paradoja, el principio de igualdad tendrá su génesis en la desigualdad, ya que consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, atendiendo –entre otros– a su capacidad económica, circunstanciales personales, o razones subjetivas que así lo justifiquen.

Aunque no se trate de manera tan evidente por parte de la doctrina científica, mediante la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas también se podrá proyectar el efectivo cumplimiento del referido principio. Así, Sanz Gadea manifestaba que la equidad requiere que todos los hechos contribuyan a la determinación de la cuota tributaria soportada por un contri-

[149] Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987 de 17 de febrero de 1987; ECLI: ES: TC: 1987: 19.
[150] Sentencia del Tribunal Constitucional 159/1997, de 2 de octubre de 1997; ECLI: ES: TC: 1997: 159.

buyente [151]. Del mismo modo, Aparicio Pérez justifica la implementación de la compensación de bases imponibles negativas para –entre otros– dar cumplimiento al mandato constitucional de igualdad [152].

Por ello, siguiendo los mismos pasos que en el análisis previo, para poner de relieve la incidencia de la compensación de bases imponibles negativas en el principio que ahora ocupa estas líneas, lo ilustraremos con unos breves ejemplos.

Así, imaginemos ahora dos entidades distintas, A y B, que tributan a un tipo de gravamen de un 25 por ciento, en un escenario donde no esté prevista la compensación de bases imponibles negativas. Supongamos que la primera de ellas obtuvo en un ejercicio una base imponible negativa de mil euros y, en el período impositivo posterior, una base imponible positiva por el mismo importe. Esto derivaría en una cuota nula en el primer ejercicio y de doscientos cincuenta euros en el segundo. Por su parte, partiendo de una hipótesis en la que la sociedad B obtuviera una base imponible positiva de quinientos euros en ambos ejercicios, abocaría ello a una cuota de ciento veinticinco euros por cada uno de ellos.

Diseminando ambas situaciones, inferimos que, de no contemplarse la compensación de bases imponibles negativas, dentro de la horquilla temporal analizada, ambas empresas habrán soportado la misma carga tributaria. No obstante, la entidad A obtuvo una renta neta nula y, la entidad B, de mil euros. Nos encontramos aquí ante una situación en la que tanto el principio de igualdad y, por ende, el de capacidad económica no se cumplirán de un modo eficiente.

De estar prevista la compensación de bases imponibles negativas, la entidad A absorbería la base imponible positiva del segundo ejercicio contra la negativa del primero, provocando ello una tributación nula, que iría de la mano de la renta neta obtenida en el período. Por su parte, la imposición soportada por la entidad B no experimentará variación alguna. Con esto, podemos inferir que, en este particular supuesto, sí se estaría dando cabida a un eficiente cumplimiento del principio de igualdad, ya que ambas entidades estarán soportando una carga tributaria acorde a su manifestación de capacidad económica.

De este modo en los escenarios donde no esté previsto el mecanismo compensatorio, se estaría perjudicando –con una sobreimposición– a aquellas entidades que obtienen su renta de forma irregular frente a las que hacen lo

[151] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1999). Compensación… Ob. cit., pág. 7.
[152] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (2015). Compensación… Ob. cit., pág. 23.

propio de un modo regular, pese a que en una horquilla temporal que abarque más de un período impositivo, sus rentas netas fuesen idénticas [153].

La equidad es, por tanto, el principal argumento para justificar la existencia de estos mecanismos, ya que en ausencia de práctica compensatoria alguna, dos sociedades con el mismo beneficio total a lo largo de su existencia –por ende, con la misma capacidad económica– soportarán imposiciones diferentes [154].

1.8 ASPECTOS CONTABLES DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Para poner fin a nuestro estudio conceptual de la figura compensatoria, resulta necesario realizar un simple análisis desde el prisma contable en el que abordaremos únicamente las circunstancias más relevantes en su casuística. Para ello, estimamos oportuno exponer de manera previa y sucinta la dinámica básica contable.

1.8.1 **Una breve exposición de la dinámica contable**

Como bien es sabido, la contabilidad pivota sobre el método de partida doble, en el que, una anotación en el debe acarrea otra de la misma magnitud en el haber.

Atendiendo a los ingresos que se llevan a cabo en el seno de una actividad empresarial [155], estos provendrán de la venta de productos o de la prestación de servicios que se lleven a cabo por una sociedad a lo largo del período impositivo en cuestión. En primer lugar, tendremos que determinar el importe que derive la referida operación y, una vez cuantificado, se cargará en el debe, recogiéndolo, normalmente en una cuenta perteneciente al Balance de Situación –dentro de su Activo Corriente–, generalmente en la *430 (Clientes)*. Haciendo gala de esa partida doble, en consecuencia, se abonará por el haber la misma cantidad, pero, asignándole ahora una cuenta de ingresos, prevista en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, en particular una *700 (Venta de mercaderías)* o *705 (Prestaciones de servicios)*, dependiendo del objeto social de la entidad,

[153] *Vid.* Cordero González, E. (2017). *Las Bases…* Ob. cit., pág. 32.
[154] *Vid.* Corona Ramón, J.f. & Paredes Gómez, R. (1996). *La Reforma…* Ob. cit., pág. 85.
[155] Únicamente nos referimos aquí a los ingresos que provienen de la propia actividad empresarial, excluyendo de este modo los ingresos financieros u otro tipo de ingresos.

entre otros criterios. Se deberá incluir también de ser el caso, el importe relativo al IVA repercutido que no se imputará a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias sino a una cuenta del Pasivo Corriente, concretamente en la *477 Hacienda Pública, IVA repercutido*. De este modo se experimentarán dos alteraciones en la estructura societaria, pero a efectos de determinación de la deuda tributaria, únicamente será la segunda la que tenga incidencia en ella. De estas operaciones surge lo que el legislador determina *corriente real,* a la que con posterioridad nos referiremos en la regulación societaria que irrumpió en el año 1995.

Por otra parte, cuando se produce una venta o se realiza un servicio, lleva aparejada una contraprestación pecuniaria que, desde el prisma contable, se materializa en un movimiento diferente. Así, siguiendo el mismo criterio de la partida doble, se cargará al debe el importe resultante de la operación, asignándole una cuenta de tesorería *57x*, bien puede ser *Caja (570)* si se cobra en efectivo o *Bancos (572)* si se hace lo propio a través de una transferencia, pertenecientes ambas al Activo Corriente. El mismo importe, para equilibrar el asiento contable, se abonará en el haber a través de la cuenta anteriormente citada *430 (Clientes).* Estaremos pues, con estos movimientos, ante lo que la Ley denomina *corriente monetaria o financiera.*

Adviértase que, con este proceder, la cuenta de Activo no Corriente 430 (Clientes) arrojará saldo cero después de ambos movimientos –tanto en el debe como en el haber–, por lo que el efecto en los Estados Financieros podría catalogarse como vacuo. Sin embargo, sí se producirían dos alteraciones con mayor implicación temporal. Por un lado, se experimentó un aumento de la tesorería de la entidad y, por otro, una imputación a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, ambas derivadas del importe de la venta o prestación de servicios.

La dinámica que emana en relación con los gastos soportados que deriven de la actividad económica será similar, pero, de un modo general, tendrá dos divergencias con lo expuesto para los ingresos.

En primer lugar, serán empleadas cuentas de gasto y de Pasivo Corriente en detrimento de cuentas de ingreso y Activo Corriente, y en segundo lugar se cargarán y abonarán en sentido opuesto. Así, partiendo de un gasto derivado de la propia actividad societaria [156] –supongamos la compra de mercaderías–, una vez determinada su cuantía se abonará en el haber, recogiéndose ello en una cuenta de Pasivo Corriente, generalmente en la *400 Proveedores*. Volviendo a poner de manifiesto la partida doble, el mismo importe se cargará en el debe, desglosándose la parte del IVA soportado –de ser el caso–, que se incluirá en

[156] Podemos diferenciar aquí entre compra de mercaderías, trabajos realizados por otras empresas, servicios exteriores, gastos de personal, etc.

la cuenta 472 *Hacienda Pública, IVA soportado* y, la parte del gasto propiamente dicho, recogiéndose esta en la *600 Compra de mercaderías*, surgiendo así esa *corriente real*.

De un modo análogo a lo previsto para los ingresos, será el turno ahora de reflejar esa *corriente monetaria o financiera*, que emana del flujo monetario. Por ello, se abonará en el haber el importe relativo a la operación, dentro de una cuenta del Activo Corriente, en concreto de tesorería *(57x)*, del mismo modo que antes. Bien pudiera ser una *570 Caja*, si se paga en efectivo o en una *572 Bancos*, si se hace lo propio mediante algún tipo de transferencia. Para equilibrar el asiento contable necesitaremos pues, cargar en el debe una idéntica cantidad, concretamente en la misma cuenta de Pasivo Corriente, *400 Proveedores.*

Igual que en la hipótesis de los ingresos, apreciamos, así como la cuenta del Pasivo se carga y abona en el mismo importe, por lo que tendrá un efecto de suma cero. Empero, tanto las cuentas relativas al IVA, como la de gasto y la de tesorería sí verán su saldo afectado. A ojos de nuestro estudio, la que nos atañe será la de gasto, que se recogerá dentro de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Será esto último lo que adquiera una ingente relevancia a la hora de cuantificar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, procederemos a pormenorizarlo de manera sucinta.

1.8.2 **Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias**

La Cuenta de Pérdidas y Ganancias es uno de los cinco estados financieros que poseen las entidades y, tal y como hemos anticipado, se recogen en ella todos los ingresos –cuentas *7xx*– y todos los gastos –cuentas *6xx*– que, con carácter general emanan de la actividad de la entidad a lo largo del período impositivo.

Dicho esto, debemos advertir que, a efectos de su clasificación dentro de aquella, habrá que estar al tipo de ingreso o gasto en cuestión; de ahí que de manera previa hiciéramos especial énfasis en aquellos que emanaran de la actividad societaria. De hecho, el estado financiero al que estamos haciendo alusión tiene cuatro epígrafes bien diferenciados; en concreto: Resultado de explotación, Resultado financiero, Resultado antes de impuestos y Resultado del ejercicio.

Dentro del primero se recogen todas aquellas operaciones que sean propias de la propia actividad principal de la mercantil. Por su parte, en el segun-

do serán incluidos aquellos ingresos o gastos financieros. Sumando estos dos obtendremos el tercero de ellos y, por último, una vez aplicado el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades obtendremos el cuarto.

Situándonos ahora en el momento de la conclusión del período impositivo, para determinar el resultado antes de impuestos, que es el que realmente nos interesa, se procederá a efectuar el asiento de regularización. Consiste este en restar en calcular diferencia entre el saldo que arrojen las cuentas de ingreso *(7xx)*, menos las que ostenten las de gasto *(6xx).* De este ostentar tal resultado signo positivo, obtendremos evidentemente un resultado contable positivo y viceversa. Será aquí donde se efectúen los ajustes extrafiscales que resulten oportunos para obtener la base imponible a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la entidad.

1.8.3 **Tratamiento contable de las bases imponibles negativas**

Una vez efectuado lo anterior, estamos en condiciones de dilucidar si tenemos una base imponible positiva o negativa. Por ello, pudiendo haber tenido una pérdida contable, tras los ajustes pertinentes se invierta el signo y pasemos a tener una base imponible positiva. O en sentido contrario, tras un resultado contable positivo podría suceder que, a posteriori de realizar los ajustes extrafiscales, obtengamos una base imponible negativa. Por ello, hablamos de compensación de bases imponibles negativas y no de pérdidas.

En el hipotético caso de que después de todo este proceso lleguemos a una base imponible negativa, fiscalmente se traducirá ello en un crédito impositivo a nuestro favor frente a la Administración, que representará menores cuotas a ingresar en ejercicios futuros. No obstante, la cuestión podría adquirir un cierto matiz complejo a la hora de contabilizarlas y depositarlas en nuestro activo. Realizamos tal afirmación debido a que, en el escenario fáctico, su tratamiento contable será realizado como si una compensación de cuotas se tratase. Es decir, debemos multiplicar el resultado antes de impuestos negativo –una vez realizados los ajustes correspondientes– por el tipo de gravamen a aplicar.

En este punto, el asiento contable objeto de registro consistirá en cargar en el debe el referido importe a través de la cuenta *4745 Crédito por pérdidas a compensar* en el ejercicio, perteneciente al grupo de Activos por impuesto diferido del *Activo no Corriente* y, por su parte, abonar en el haber la misma cuantía en la cuenta *6301 Impuesto diferido*. Por su parte, en los ejercicios posteriores en los que pretendamos llevar a cabo la compensación de la base impo-

nible negativa, habrá que revertir en asiento en la cuantía oportuna, cargándola en el debe, a través de la cuenta *6301 Impuesto diferido* y abonándola por el haber en la cuenta *4745 Crédito por pérdidas a compensar en el ejercicio*.

1.8.4 Regulación contable relativa a la compensación de bases imponibles negativas

Lo cierto es que las bases imponibles negativas constituirán un crédito fiscal a efectos estrictamente contables [157], pero con matices a los que posteriormente aludiremos.

Para poder pormenorizar la regulación contable ínsita a la compensación de bases imponibles negativas, debemos acudir a la Norma de Registro y valoración 13.º –Impuesto sobre beneficios– del Plan General Contable en vigor [158]. Concretamente en su apartado 2.3 son regulados los activos por impuesto diferido, cuestión que nos atañe. Así, invocando al principio de prudencia contable que en muchas ocasiones no casa bien con el de capacidad económica, dispone que únicamente serán reconocidos los activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras para poder absorber estos activos. Por ello, siempre que tal premisa sea objeto de cumplimiento, se podrá reconocer un activo por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales.

Posteriormente, en su apartado tercero regula la valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido. En primer lugar, establece que tanto los activos como los pasivos por impuesto corriente serán valorados por las cuantías previstas a pagar o devolver de las autoridades fiscales, a tenor de la normativa vigente a fecha de cierre del ejercicio. Haciendo hincapié a continuación en su valoración, disponiendo que se llevará a cabo según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, a tenor de la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de comunicación a fecha de finalización del período impositivo. Ante ello, añade que una modificación en la legislación tributaria, especialmente en los tipos de gravamen, dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

---

[157] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación*… Ob. cit., pág. 13.

[158] Vigente tras la entrada en vigor del *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad*, el 1 de enero de 2008.

1.8.4.1 Consulta número 10 del BOICAC

Para un mayor abundamiento en el tratamiento contable de la compensación de bases imponibles negativas, debemos acudir a la Consulta 10 del BOICAC [159], donde será desarrollado de un modo más prolijo.

Entiende el Instituto que el requisito de la probabilidad en relación con el principio de prudencia se entenderá cumplido cuando la empresa tenga pasivos por impuestos diferidos –que se asimilan a las ganancias fiscales– con los que compensar bases imponibles negativas, exceptuando aquellos supuestos en los que el plazo de reversión del referido pasivo supere al previsto por la normativa fiscal para la compensación de aquellas.

1.8.4.2 Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016

Un poco más allá irá la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016 [160], donde en su artículo 5 regula el reconocimiento de activos por impuesto diferido. Un aspecto por considerar será el que emane de su primer apartado en donde establece que el activo por impuesto diferido únicamente se convertirá en activo por impuesto corriente cuando la legislación tributaria establezca la posibilidad de convertirlos en un crédito frente a la Administración tributaria. Posteriormente, la letra *b)* de su apartado tercero dispone que, salvo prueba en contrario, no se considerará probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras cuando se prevea que su recuperación futura vaya a ocurrir en un plazo superior a los diez años, contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio. De manera ulterior, en su apartado cuarto, establece dos reglas a la hora de compensar créditos fiscales. La primera de ellas estipula que la obtención de un resultado de explotación negativo no será óbice para el reconocimiento de un activo por impuesto diferido; pese a esto, cuando la entidad arroje un historial de pérdidas continuas se presumirá –salvo prueba en contrario– que no será probable la obtención de ganancias que permitan compensar las bases. La segunda regla dispone que para que sea posible el reconocimiento de un activo debe de ser probable que la mercantil vaya a obtener

[159] *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* n.º 80/2009; Consulta 10. Sobre el tratamiento contable del reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas.

[160] Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios. Publicada en el *Boletín Oficial del Estado* núm. 40 de 17 de febrero de 2016.

beneficios fiscales en un plazo no superior a diez años, contados también desde la fecha de cierre del ejercicio, exceptuando aquellos casos en los que se pruebe que pudiera ser probable su recuperación en un plazo mayor o, en aquellos casos –como en el IS– en los que el legislador no establezca límite temporal alguno a la práctica compensatoria.

Por todo ello, pudiera ocurrir que existan bases imponibles negativas que no permitan el reconocimiento de un activo por impuesto diferido cuando no resulte probable que la entidad disponga de ganancias futuras contra las que cruzarlas; o bien podría darse el caso de la presencia de bases imponibles negativas que permitieran el reconocimiento de un activo por impuesto diferido sin que la legislación fiscal así lo establezca, pudiendo obtenerse ganancias fiscales futuras con las que compensar [161].

Ante esto, podemos apreciar de manera diáfana como el principio de prudencia presente en la normativa contable choca de pleno con el principio de capacidad económica ínsito al ordenamiento tributario. No obstante, para autoliquidar de un modo correcto el Impuesto sobre Sociedades tendremos que estar a esta última. Sin embargo, si nos detenemos a pensar, pese a la evidente remisión al resultado contable para cuantificar la base imponible del referido tributo presente en el apartado tercero del artículo 10 de la LIS *«En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas»*, su primer apartado dispone que *«la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores»*.

Bajo nuestro punto de vista, lo que se calcula con relación al resultado contable será la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas, emanando esta última de la normativa fiscal. Una postura similar adopta Calvo Vérgez, al sostener que *«la compensación de bases imponibles negativas adquiere dentro de nuestro ordenamiento tributario la consideración jurídica de un crédito de impuesto que nace al establecerse en la norma fiscal una excepción al principio de independencia de ejercicios»* [162].

[161] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2017). La compensación... Ob. cit., pág. 45.
[162] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2016). La compensación… Ob. cit., pág. 361.

1.8.5 **Implicaciones de un cambio en el tipo de gravamen previsto**

El hecho de que las bases imponibles negativas pendientes de compensar se contabilicen como cuota y no como base podría tener una notable incidencia en aquellos períodos impositivos en los que, por diversos motivos, pudiera existir una alteración en el tipo de gravamen. Una buena muestra de ello surgió tras la entrada en vigor de la *Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023*, la cual modificó, el artículo 29.1 de la LIS, estableciendo un tipo de gravamen general del 23 por ciento en detrimento del 25 por ciento para aquellas entidades que arrojasen un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros en el ejercicio inmediatamente anterior y para aquellos períodos impositivos que experimentaran su comienzo con posterioridad al 1 de enero de 2023. Más recientemente, el legislador volvería a alterar el tipo del gravamen a través de la *Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias*, para los períodos impositivos que se inicien a partir del uno de enero del año 2025. Concretamente, en el punto tres de su disposición final octava se establece –con carácter general [163]– para aquellos contribuyentes con un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros un tipo de gravamen del 17% para los primeros cincuenta mil euros de base imponible y del 20% para el importe que reste.

En estos supuestos, aquellas empresas cuyo tipo de gravamen venía siendo del 25 o 23 por ciento, tendrán en su Activo créditos por pérdidas a compensar del ejercicio, cuantificadas a tenor del referido tipo de gravamen. No obstante, teniendo en cuenta la variación de este, pudiera darse que el activo que tengan registrado en su contabilidad pudiera no responder a la imagen fiel de la empresa.

Motivado por lo anterior, se verán abocadas las sociedades que se encuentren en esta situación a realizar pertinentes ajustes en sus activos por impuestos diferidos, pero únicamente en aquellos que sean compensados a partir del ejercicio 2023. Verbigracia, en una mercantil que siempre tuviera un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros, el proceder

[163] Salvo que por lo previsto en el propio precepto tuvieran les fuera de aplicación otro tipo de gravamen.

fáctico de esta actualización se canalizará multiplicando la diferencia en el tipo de gravamen –25% o 23% menos 17% o 20%– por la cuantía que se quisiera compensar –a nivel de base–. Así, con la diferencia será objeto de realización un asiento contable para minorar el activo por impuesto diferido consistente en cargar en el debe la citada cuantía mediante la cuenta *633 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios* y, por se abonará por el haber en la cuenta *4745 Crédito por partidas a compensar del ejercicio*.

En caso de darse la situación contraria, es decir, un aumento en el tipo de gravamen, el asiento sería invertido y, en vez de emplear la cuenta *633 Ajustes negativos en la imposición de beneficios*, haríamos lo propio en la 6*38 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios*.

Conviene reseñar en este punto que, a efectos fiscales, se tendrán en cuenta estrictamente los créditos relativos a las bases imponibles negativas generadas, y no los créditos contables guardados en el activo de las sociedades.

CAPÍTULO II. GÉNESIS Y EVOLUCIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Tal y como hemos adelantado, la práctica de la compensación de bases imponibles negativas relativas al Impuesto sobre Sociedades tiene su génesis en la *Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario* bajo el término de *compensación de pérdidas*. En su origen, como es lógico pensar, no sería un concepto que encontrase un amplio desarrollo, de hecho, únicamente se hacía una tímida mención al mismo en su artículo noventa y cinco, con más limitaciones que otorgamientos. No obstante, en el transcurso temporal desde su implantación hasta su actual regulación, la *compensación de pérdidas* ha sido víctima de una tormenta normativa que afectaría a prácticamente todos sus componentes, alcance e implicaciones de un modo pleno. A nuestro parecer, resulta necesario hacer un sucinto repaso a los no pocos cambios referidos, ya que estas alteraciones experimentadas, lo serán, creemos, en un doble sentido.

Por un lado, podrían considerarse realizadas en aras del beneficio al contribuyente, así como del apuntalamiento de los principios constitucionales de justicia tributaria, capacidad económica e igualdad. Una buena muestra de ello la encontramos en las modificaciones regulatorias dirigidas a la ampliación de plazos compensatorios o que no derivasen de una misma actividad, pudiéndose estimar erigidas en favor del principio de igualdad. Piénsese por ejemplo el tratamiento impositivo desigual que recibirán dos rentas netas de componentes negativos y positivos idénticos en el caso de que una de las dos se viese limitada por haber sido obtenida fuera del período previsto para realizar la citada compensación [164].

[164] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2000). *La Compensación...* Ob. cit., pág. 124.

Por otra parte, también encontramos ciertos retrocesos concernientes a la libertad relativa a su aplicación. Nos referimos con esto a la limitación porcentual instaurada atendiendo al volumen de facturación de las entidades desde la época de la crisis financiera del año 2008, justificándose, no como una medida de política económica, sino como una medida de política fiscal y recaudatoria.

Sin embargo, también resulta necesario destacar que las numerosas variaciones normativas al respecto pudieran atentar contra el principio de seguridad jurídica. Bajo nuestro criterio, esto se puede considerar como la espada de Damocles que lleva situándose sobre la compensación de las bases imponibles negativas desde su irrupción en la legislación tributaria. Esta problemática se mantuvo presente en las pretensiones del legislador al desarrollar la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, tal y como de su preámbulo se desprende [165].

Desde una perspectiva pretérita, el Impuesto sobre Sociedades siempre ha estado vinculado con ciertas controversias doctrinales relativas a su naturaleza, rentas objeto de gravamen, capacidad de pago, o la mera justificación de su procedencia y posible solapamiento con el IRPF en cuanto a doble imposición hablamos [166]. Sin embargo, en tiempos actuales, parece que se ha puesto fin a esta hesitación al existir una amplia conformidad con la conveniencia del mantenimiento de este tributo, que ostenta carácter propio y autónomo [167]. Por ello, para avanzar de una manera rigurosa en nuestro estudio creemos necesario realizar un primer análisis explicativo tanto de la evolución de la imposición societaria, así como del surgimiento de la compensación de pérdidas. Quizás, esta decisión haya estado influenciada en cierta medida por la excepcional aproximación con la que el profesor Sainz de Bujanda nos deleitó acer-

[165] «La reforma trata, asimismo, de incrementar la seguridad jurídica necesaria en una norma de esta naturaleza. Las características especiales de este Impuesto, que trata de proporcionar un marco jurídico en una realidad económica tan cambiante, hacen necesario intentar reducir la litigiosidad. Esta Ley recoge criterios doctrinales y jurisprudenciales, y aclara cuestiones que generan o puedan generar una conflictividad no deseada, garantizando la transparencia necesaria para acometer cualquier decisión de inversión. En este ámbito pueden mencionarse las reglas aplicables a operaciones a plazos, la no integración en la base imponible de aquellos ingresos que proceden de la reversión de gastos no deducibles o la posibilidad de aplicar parcialmente el régimen de operaciones de reestructuración»

[166] *Vid.* Albiñana García-Quintana, C. (1974). *El sistema fiscal…* Ob. cit., pág. 421; Lagares, M. (2017). Prólogo. En Sánchez Pedroche, A. (Dir.) *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria.* Tirant lo Blanch. Valencia, págs. 35 y 36; Rubio Guerrero, J.J. (2003). Presentación. En J.J Rubio Guerrero (Dir.) *Manual del impuesto sobre sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, págs. 41-42; Soto Guinda, J. (1973). *Tributación…* Ob. cit., pág. 62.

[167] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (1994). *La Imposición de la renta en la Ley de reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1964*. Universidad de Oviedo. Servicio de Publicaciones. Oviedo, pág. 298; Rubio Guerrero, J.J. (2003). Presentación… Ob. cit., pág. 42; Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto sobre sociedades…* Ob. cit., pág. 27.; Cayón Gallardo, A. (1997). *Los impuestos en España*. Editorial Aranzadi. Navarra, págs. 258. y ss.

ca de las estructuras fiscales, sobre las que opina que no son un sistema racional y articulado de legislación y normas jurídicas, sino que de ellas se desprende un factor histórico que deja al descubierto sus contradicciones y hace tangibles sus diferencias con otras estructuras fiscales coetáneas [168].

En particular serán objeto de minucioso análisis los elementos estructurales del tributo ínsitos a cada regulación, pero sobre todo la relación entre los conceptos de *base imponible* y de *compensación*. Consideramos esto inexcusable para poder diseminar y entender la propia idiosincrasia, las implicaciones, el funcionamiento, la conceptualización jurídica y la no poca controversia que acompaña a la compensación de bases imponibles negativas en nuestros días.

2.1 REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE 1964 Y 1967

2.1.1 **Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario**

En primer lugar, conviene subrayar como un hecho fundamental que condicionó el devenir del derecho tributario, la promulgación de la primera Ley General Tributaria en el escenario estatal, mediante la *Ley 230/1963, de 28 de diciembre de 1963, General Tributaria.* Esta novedosa regulación de corte codificador sirvió para fijar un determinado rumbo en el compás del desarrollo normativo fiscal venidero [169].

Justificando lo anterior, en el año 1964 tendría lugar la segunda reforma tributaria de Navarro Rubio [170] llevada a cabo a través la Ley 41/1964. *Prima facie* sus principales objetivos serían sistematizar y simplificar el sistema que se había instaurado en el año 1957 aunque, sin embargo, con posterioridad veremos como esto puede considerarse una verdad a medias.

De forma previa, vamos a intentar dejar al descubierto la justificación que el legislador realiza de esta reforma y que en su propio preámbulo pone de manifiesto. Éste se divide en tres partes claramente diferenciadas. En la primera se realiza una descripción de los motivos que la propiciaron, en la segunda

---

[168] *Vid.* Sainz de Bujanda, F. (1961). Estructura jurídica del sistema tributario. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 41, págs. 9 a 55.

[169] *Vid.* Esteban Marina, A. (1990). *El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pág. 148; Carbajo Vasco, D. (1990). *Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas (1900-1976).* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pág. 31.

[170] Habiéndose producido la primera en el año 1957.

se especifica y delimita el contenido general que la caracteriza y, por último, en la tercera, se realiza una argumentación, así como un breve resumen general de las modificaciones experimentadas en las principales figuras tributarias.

En relación con los motivos que la auspiciaron se estipulan, con carácter global, los siguientes: ciertas finalidades de redistribución de la riqueza, así como de política económica; la simplificación del sistema financiero; la continuación evolutiva con matices modernistas que se le venía dando al Derecho Tributario y, por último, es necesario mencionar el legislador se desmarcó de un modo explícito del fin recaudatorio que pudiera derivarse de esta reforma.

Por otra parte, para justificar el contenido general, se enumeran una serie de principios básicos de ordenación ínsitos a esta novedosa regulación que tienen el objetivo de perfeccionar la estructura tributaria y que serán relativos a la misma: sistematización; simplificación; acción fiscal unitaria; progresividad [171]; perfeccionamiento del derecho tributario; el hacer ver el sentido social de los impuestos y un entrelazamiento de la política económica junto con la fiscal, así como las influencias que la una tiene en la otra y viceversa.

Por último, en relación con la tercera sección del preámbulo, únicamente vamos a mencionar la figura impositiva sobre la que pivota nuestro estudio, el Impuesto sobre Sociedades, que cambiará de rótulo para denominarse ahora *Impuesto general sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas*.

Primeramente, es puesto de relieve que el régimen jurídico del mismo se mantiene inalterado, eso sí, con leves modificaciones dirigidas a su perfeccionamiento. Por otro lado, el legislador argumenta que, debido a la participación de España en Organismos internacionales –recordemos que España se adhirió a la OCDE como miembro de pleno en el año 1959– el sentido que tomase nuestra legislación interna iba a tener que seguir las directrices de lo que de estas instituciones se emanara. Asimismo, debido al auge que venían experimentando los Convenios de Doble Imposición resultaba necesario establecer los cimientos de un régimen tributario que fuese aplicable a los no residentes. Una muestra de ello es que las sociedades no residentes que operasen en territorio nacional a través de un establecimiento permanente tributarían en régimen de contabilidad separada, en detrimento de la cifra relativa de negocios.

Otro perfeccionamiento que experimentó esta figura impositiva podría considerarse la eliminación de las lagunas presentes en el ordenamiento jurídico, que se manifestaban con suma frecuencia en el escenario práctico y que

[171] Se refiere con esto, el legislador, al sistema fiscal en su conjunto. Puede resultar contradictorio que el tipo de gravamen previsto para el Impuesto sobre Sociedades abandonase la progresividad en la Reforma Tributaria de 1957 en detrimento de un tipo de corte proporcional, permaneciendo este sistema inalterado hasta nuestros días.

afectaban a las empresas puramente dedicadas a la prestación de servicios personales, adaptando el régimen del Impuesto sobre Sociedades a las condiciones de estas entidades que se encontrasen sometidas al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

Con respecto a los gastos deducibles, se le otorga una mayor flexibilidad a ciertas partidas como pueden ser aquellos destinados a la investigación o los intereses pagados por las empresas filiales a sus empresas matrices. De manera paralela, también se aprueban medidas de estímulo a la inversión o para fomentar el desarrollo económico, así como para reforzar las exportaciones. Todas ellas como vemos, responden al objetivo anterior de emplear la política fiscal para fortalecer el tejido económico.

Finalmente, siendo quizás lo más importante a la hora de dilucidar las innovaciones presentes en la fiscalidad directa empresarial relativas a la segunda reforma de Navarro Rubio será la potestad de compensar las pérdidas experimentadas en un ejercicio con las ganancias experimentadas en los cinco siguientes.

Pues bien, trataremos ahora de esclarecer si todas las buenas intenciones con las que partía esta reforma gozarían de buena salud a la hora de llevar a cabo la subsunción de la norma en la que se encontraba recogida.

De forma previa, hay que subrayar el excelente procedimiento seguido en la fase de elaboración del proyecto legislativo del cual surgió, conteniendo una precisa exposición metódica y una gran calidad doctrinal, sin deteriorar la técnica tributaria, en la que destaca el buen papel del Memorándum remitido por el Gobierno a consulta de diversos organismos [172].

En relación con los motivos que propiciaron la reforma, la corriente doctrinal mayoritaria comparte la versión esgrimida por el propio legislador de no haberse articulado con fines recaudatorios. Así Sanz Gadea dictamina que: *«la Reforma del 1964 no tuvo motivos recaudatorios; por vez primera en nuestra historia tributaria una reforma fiscal se hace sin apremios deficitarios* […] *La configuración de una imposición personal, basada en dos impuestos generales, los que gravan la renta de las personas físicas y la renta de las sociedades, de los que la imposición de producto será "a cuenta", si bien mínima, es el núcleo de la reforma»* [173]. A pesar de que buena parte de la doctrina adoptase

[172] En este sentido se manifiestan Albiñana García-Quintana, C. (1983). *Sistema tributario español y comparado*. Ediciones ICE. Madrid, pág. 129, y Carbajo Vasco, D. (1990). *Síntesis…* Ob. cit., pág. 28.

[173] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto sobre Sociedades…...* Ob. cit., pág. 18.

esta postura [174] sin entrar a contradecir lo previsto en la Exposición de Motivos, también encontramos quien sostiene un argumento contrario. Carbajo Vasco afirmaba que, con esta reforma, también se pretendía aumentar los recursos del Estado para facilitar los Planes de Desarrollo y los inherentes gastos que estos traían consigo, pero también y reproduciendo así a Fuentes Quintana: *«la estructura de la imposición no aseguraba la necesaria y suficiente financiación del capital de utilidad pública que el crecimiento de la renta iba a demandar, ni permitía compensar posibles caídas de la actividad económica»* [175].

Por otra parte, en cuanto la simplificación y la sistematización que se pretendía llevar a cabo en el sistema tributario, también existirán posturas doctrinales contrapuestas en cuanto a su conclusión. No obstante, bajo nuestro punto de vista y si la comparamos con la anterior reforma, este objetivo sí que llegó a cumplirse y, aunque no fuese en su totalidad, al menos sirvió para sentar las bases evolutivas para que la estructura tributaria estatal adquiriese tal condición en un futuro. Con relación a lo anterior, Albiñana García-Quintana sostiene que la Reforma se ajusta a *criterios de sistematización ciertamente ambiciosos,* quedando los impuestos a cuenta o de producto implantados conforme a la *buena doctrina*, ensamblándose así de un modo eficiente con los impuestos generales sobre la renta [176]. En el mismo sentido, se manifestará Esteban Marina cuando, en una muestra de admiración hacia la nueva regulación, expone que *«esta reforma tributaria– en nuestra opinión, la más completa, rigurosa y sistematizada de cuantas jalonan la historia de la fiscalidad española…»* [177]. Reconociendo el buen hacer de la reforma también se encuentra Aparicio Pérez al sostener que *«la Ley de Reforma consciente del enorme auge que van adquiriendo las personas jurídicas y de la importancia actual que en un sistema tributario moderno alcanza el gravamen sobre los beneficios, ha introducido amplias modificaciones en la estructura española del Impuesto de Sociedades, con el fin de hacer de este tributo un instrumento útil para el cumplimiento de los distintos objetivos fiscales que por sus peculiares*

[174] *Vid.* Coll Frechina, LL. (1997). *La Determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.* Cedecs. Barcelona, pág. 24; Monfort Aguilar, E. (1997). *La Norma ISO Contable como técnica de aproximación entre la Normativa Contable y la Normativa Tributaria* [Tesis de doctorado no publicada]. Universidad de Barcelona, pág. 153; entre otros.

[175] *Vid.* Carbajo Vasco, D. (1990). *Síntesis…* Ob. cit., pág. 29, siguiendo el criterio de Fuentes Quintana, E. (1961). Los principios de reparto de la carga tributaria. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.* Núm. 41, pág. 220.

[176] *Vid.* Albiñana García-Quintana, C. (1983). *Sistema tributario…* Ob. cit., pág. 129.

[177] *Vid.* Esteban Marina, A. (1990). *El Impuesto…* Ob. cit., pág. 149.

condiciones está hoy llamado a cumplir dentro del conjunto total del sistema tributario» [178].

Sin embargo, no existirá un consenso pleno al respecto, ya que en el punto contrario se vuelve a encontrar Carbajo Vasco afirmando que: *«… la RT de 1964 se presenta como una simple sistematización de la anterior […]En la práctica, la realidad es muy otra, basta con comparar el armazón de tributos diseñado en 1964 […] con el existente en 1957 para darse cuenta de las diferencias, especialmente por la introducción del IGTE»* [179].

En resumen, creemos que la reforma que ahora ocupa estas líneas responde a una actualización necesaria de la vigente hasta la fecha. Basta con señalar la irrupción de la primera Ley General Tributaria en nuestro ordenamiento, para justificar la adaptación de la propia estructura fiscal hacía los principios que en ella se regulaban. Por lo que, con lo que se pueda denominar quizás buena intención, el legislador trató de mejorar y promover la eficiencia tributaria mediante una reforma que alargaría su presencia hasta la llegada de la democracia.

No obstante, la regulación de la imposición societaria que surge en el año 1964 iría de la mano de una ley de reforma del sistema tributario, como lo era la Ley 41/1964, por lo que no se le dotaba de una legislación *ad hoc* a esta figura tributaria, sino que afectaría a la totalidad del ordenamiento fiscal.

A los efectos que nos interesan, el Impuesto general sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas se encontraba recogido dentro del Capítulo III del Título I –*De los Impuestos Directos sobre la Renta y el Capital*– concretamente entre los artículos 68 y 109.

2.1.2 Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas del año 1967

Uno de los carices negativos que lleva acompañando a la imposición societaria desde su génesis hasta la actualidad, no es otro que la inseguridad jurídica. Bien sea por la celeridad con la que se transforma el mundo empresarial de la mano de la globalización, porque las sociedades siempre intentan ir un paso por delante del legislador o por optimizar la recaudación fiscal a cada período, lo cierto es que el principio de seguridad jurídica dentro del Impuesto sobre Sociedades se puede catalogar como dúctil desde tiempos pretéritos.

---

[178] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (1994). *La imposición…* Ob. cit., pág. 297.
[179] *Vid.* Carbajo Vasco, D. (1990). *Síntesis…* Ob. cit., pág. 25.

Justificando esto, nos encontramos con que, a mediados de los años 60, con la entrada en vigor de la ya citada Ley 41/1964, este tributo estaría regulado por disposiciones presentes en esta norma, así como en cierta normativa previa. Por ello, para unificar su regulación, a través del *Decreto 3359/1967 de 23 de diciembre*, se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas. En él se recogían, como si de un crisol se tratase, las disposiciones relativas a la citada figura tributaria que habían entrado en vigor hacía tres años, así como el resto de normativa que todavía le era de aplicación y que aún seguía ostentando vigencia, como por ejemplo ciertos artículos previstos en el Texto Refundido de 1922 [180] o, sin ir tan lejos, en la Ley de 26 de diciembre de 1957 [181]. No obstante, no ocurriría esto de manera aleatoria ya que, realizando una exégesis tanto de la LGT del 1963, así como de la Ley 41/1964 a través de la que se articuló la reforma del sistema tributario, nos encontramos con el motivo de la elaboración del citado Texto Refundido.

Con relación a la primera de ellas, en su disposición transitoria primera se establece que *«por el Ministro de Hacienda, en el plazo de dos años y previo dictamen del Consejo de Estado, se propondrán al Gobierno los proyectos de Decreto en los que se refundan las disposiciones vigentes para cada tributo. Dicha refundición acomodará las normas legales tributarias a los principios, conceptos y sistemática que se contienen en la Ley General Tributaria y procurará regularizar, aclarar y armonizar las leyes tributarias vigentes que quedarán derogadas al entrar en vigor los textos refundidos»*. Por otra parte, en el apartado primero del artículo 241 de la segunda norma citada, se regulaba lo siguiente: *«Antes de treinta y uno de diciembre de mil novecientos sesenta y cinco el Gobierno, con dictamen del Consejo de Estado, aprobará por Decreto el texto refundido de las Leyes de los distintos tributos regulados en esta Ley»*. Sea como fuere, lo cierto es que finalmente habría que esperar dos años más para que esto sucediera.

2.1.3 **Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades**

Tal y como ya hemos expuesto con anterioridad, el término *compensación de pérdidas* surge por primera vez en el ámbito de la regulación del Im-

[180] Aprobado por Real Decreto de veintidós de septiembre de 1922.

[181] Ley de 26 de diciembre de 1957 por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el bienio económico 1958-1959, y reformas tributarias.

puesto sobre Sociedades, en el marco de la última reestructuración fiscal que acabamos de exponer. Por ello, para desarrollar en mayor profundidad la noción de *pérdidas*, nos resulta ineluctable desglosar, de forma previa, ciertos elementos que emanan de este tributo que, bajo nuestro parecer, le dan sentido al citado término. No son otros que la sujeción pasiva, el hecho imponible, el período impositivo y, sobre todo, la propia base imponible.

Cabe advertir que esta pormenorización no tiene la intención de realizarse con un carácter completo sobre el tributo, sino únicamente sobre aquellos conceptos que consideramos más relevantes para llevar a cabo nuestro estudio.

2.1.3.1 Hecho imponible

Atendiendo al hecho imponible, se encontraba regulado por el cuarto artículo del Texto Refundido de 1967, que establecía: «*Constituye el hecho imponible la existencia de rentas o beneficios netos obtenidos, durante el período de la imposición por entidades enumeradas como sujetos pasivos en esta Ley, bien sean residentes en España, cualquiera que sea el lugar donde desarrollen su actividad, bien residentes en el extranjero que realicen negocios en territorio nacional mediante establecimiento permanente u obtengan rentas en dicho territorio*».

Como vemos, el legislador nos ofrece una diáfana y concisa delimitación. Al respecto, afirmaría Albiñana García-Quintana, que esta sería una de las mejores descripciones relativas al hecho imponible presentes en todo el ordenamiento jurídico estatal [182]. La realidad es que de esta redacción se desprendían los elementos objetivo, subjetivo, espacial y temporal.

Podemos apreciar cómo, con esta demarcación, se pretende gravar la renta mundial obtenida por los contribuyentes residentes en España, así como de la que obtienen las no residentes, de ahí que cobren especial relevancia los Convenios de Doble Imposición, tal y como se subraya en la propia Exposición de Motivos de la Ley 41/1964. Debido a esto, ahora pasará a primar el criterio de residencia en sustitución del basado en la territorialidad, previsto anteriormente. Una buena justificación de esta mutación la encontramos en las directrices dadas por la LGT del 1963 y a la influencia que ejerció la entrada de España en organismos internacionales, en especial en la OCDE [183].

---

[182] *Vid.* Albiñana García-Quintana, C. (1974). *El sistema fiscal…* Ob. cit., pág. 446.
[183] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (1994). *La imposición…* Ob. cit., pág. 317.

Es de vital importancia subrayar que estamos ante un impuesto directo y personal *ex lege*, ya que así se establece en el primer precepto del Texto Refundido de 1967 y en este mismo sentido se postula el legislador al regular el propio objeto imponible. Al hilo de esto entendemos necesario realizar ciertos matices ya que, debido a las particularidades inherentes al propio tributo, no ostentará ambos calificativos en todos sus supuestos. Al respecto, Soto Guinda sostiene que este tributo tendrá la calificación de *personal* únicamente cuando se aplique el método de estimación directa en la *cuota normal*, ya que al aplicar la *cuota límite* habría de considerarse *real* [184].

Por su parte, Sainz de Bujanda, aun siendo consciente de los elementos objetivos presentes en el Impuesto sobre Sociedades como por ejemplo la cuota mínima, incompatible con un impuesto de corte personal, le otorga esta última consideración refugiándose en la evolución histórica de este. Afirma que, desde su implantación, la tendencia hacia la personalización es sumamente resaltada, y que así se emanaba del presupuesto objetivo del tributo provocando esto que, en un futuro se consolidara dicho carácter personal [185]. No es necesario resaltar que el tiempo le daría la razón.

Dando otra vuelta de tuerca a la calificación del tributo, Albiñana García-Quintana afirma, con muy buen criterio, que se le podrá otorgar naturaleza directa y personal de forma general exceptuando en cuatro escenarios que son: en el gravamen de determinadas entidades jurídicas (comunidades de bienes o Entidades Mutuas de Seguros); en ciertos ámbitos espaciales del impuesto en los que no se exige la renta mundial (por ejemplo establecimientos permanentes); en los regímenes de estimación objetiva o por Jurados Tributarios y por último cuando fuere de aplicación la cuota mínima [186]. No obstante, en la Exposición de Motivos de la Ley 41/1964, el legislador intenta excusar la incidencia negativa de los efectos que el método de estimación objetiva tendrá sobre el carácter personal del tributo, no pudiendo alcanzar la subjetividad de la renta personal, argumentando dos circunstancias: por un lado, la prudencia a la hora de elaborar la reforma y por otro el carácter evidentemente práctico de la misma [187].

Al respecto, también se posicionó Aparicio Pérez al argumentar que el Impuesto sobre Sociedades presentará siempre un matiz personal indepen-

---

[184] *Vid.* Soto Guinda, J. (1973). *Tributación de las sociedades en España*. Guadiana de Publicaciones. Madrid, pág. 103.

[185] *Vid.* Sainz de Bujanda, F. (1962). Estructura Jurídica del Sistema Tributario. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 41. Tomo III, pág. 366.

[186] *Vid.* Albiñana García-Quintana, C. (1974). *El sistema fiscal…* Ob. cit., págs. 419-420.

[187] Véase la Exposición de Motivos de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, en concreto su apartado III en relación con los impuestos sobre la renta y el capital.

dientemente de la cuota que prevalezca y del régimen de estimación a aplicar, justificando esto en que: *«… la deducción de cargas del beneficio neto, en la aplicación de los Fondos de Previsión para Inversiones y de Reservas para la Exportación y en la corrección del tipo proporcional establecido en los casos de obtención de beneficios superiores a los que se lograrían en régimen de libre concurrencia»* y concluía afirmando que *«con esta nueva ordenación la estructura que la Ley de Reforma y el Texto Refundido dan a este tributo al configurarle como directo, general y personal, si bien en este punto no puede considerársele como conceptualmente puro, avanza hacia la personalización total del gravamen sobre la renta»* [188].

Como vemos, con carácter general la doctrina aceptaba ese carácter personal exceptuando lo previsto para la cuota mínima. Bajo nuestro criterio, creemos que la línea argumentativa que aportan estos dos últimos autores puede resultar la más acertada. Si bien es cierto que, aunque con ciertas reticencias al respecto, el Impuesto sobre Sociedades podría considerarse –en términos generales– como un tributo de corte directo y personal, la controversia que habría de ponerse en liza de un modo ineluctable versaba sobre su consideración o no como un impuesto de caracterización subjetiva.

2.1.3.2 Sujeto pasivo

Será necesario ahora dilucidar qué entidades se encontraban recogidas dentro de la sujeción pasiva del tributo, ya que a ellas se refiere el artículo anterior. En concreto, el artículo 9 del Texto Refundido de 1967 le daba tal consideración a las Sociedades civiles y mercantiles, cualquiera que fuese su forma y objeto social, incluso las Cooperativas; las Asociaciones que tuvieran como finalidad la obtención de lucro; las Mutuas de Seguros, las Corporaciones administrativas y demás Entidades de Derecho Público por razón de sus explotaciones industriales, comerciales o mineras; las Cajas de Ahorro y, por último, las Comunidades de bienes que explotasen algún negocio gravado por la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial.

En el otro extremo, en el siguiente precepto del Texto Refundido, se encontrarían reguladas aquellas entidades que tuvieran la consideración de exentas de la obligación del deber de contribuir [189].

---

[188] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (1994). *La imposición…* Ob. cit., pág. 303.

[189] Para un análisis más detallado acúdase al Capítulo IV del Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

Conviene matizar en este punto que, únicamente para las sociedades anónimas la Ley 41/1964 introdujo mediante su artículo ciento cuatro, un *gravamen especial* del 4% que compartiría base imponible con el Impuesto sobre Sociedades. Soto Guinda opina acerca de aquel que *«es un verdadero Impuesto "satélite" de éste, aunque con existencia propia e independiente»* [190]. En este mismo sentido se manifestaba el propio Ministerio de Hacienda [191]. Sin embargo, este *gravamen especial* tendría la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades [192].

Por primera vez en la imposición societaria se recoge la sujeción pasiva con carácter diáfano y expreso ya que, con carácter previo a esta regulación –1964 y 1967–, para consultar a los contribuyentes de este tributo, todavía había que acudir a la regulación de la tercera Tarifa de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, presente en el Texto Refundido de 1922.

Por último, resulta interesante poner de relieve que, los sujetos pasivos que estuviesen obligados al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de este tributo tendrán la misma consideración también por ser los titulares de la capacidad de pago o renta imponible [193].

2.1.3.3 Base imponible y tipo de gravamen

Con respecto al método de determinación de la base imponible, estaban previstos tres sistemas que, en cierto modo, podrían considerarse la antesala de los que hoy en día están previstos con carácter general en la actual Ley General Tributaria, y que su antecesora todavía no recogía: directo, objetivo e indirecto.

En primer lugar –y el más transcendente en nuestro estudio– tenemos el sistema de *estimación directa*, que se caracterizaba, al igual que en tiempos presentes, por ser el más fiel en cuanto al gravamen de la capacidad económica real nos referimos. Consistía en cuantificar la renta –o el beneficio– a través de la contabilidad reglamentaria que emanaba de la actividad societaria en cuestión. Encontraba su justificación en el artículo veintiséis del Texto Refundido.

Otro método estimatorio de la base imponible sería la *estimación objetiva*, prevista en los artículos veintisiete, veintiocho y veintinueve. Se determi-

---

[190] *Vid.* Soto Guinda, J. (1973). *Tributación…* Ob. cit., pág. 282.

[191] *Vid.* Ministerio de Hacienda (1969*). Los Impuestos en España: 1969*. Ministerio de Hacienda, Servicio de Publicaciones. Madrid, pág. 317.

[192] *Vid.* Garrigues Walker, Barragán Lozano, & Díez-Alegría Frax (1967). *La empresa ante la Ley de Reforma del Sistema Tributario*. Asociación para el Progreso de la Dirección. Madrid, pág. 97.

[193] *Vid.* Soto Guinda, J. (1973). *Tributación…* Ob. cit., pág. 115.

naría a través de las Juntas de Evaluación Global –que salieron incólumes de la Reforma Tributaria [194]–, y de las Juntas Mixtas. Únicamente era empleado en los rendimientos de las actividades profesionales, actividades agrarias y actividades comerciales o industriales en general, siendo el resto de los rendimientos siempre cuantificados mediante el anterior método. Ello implicaba que podrían coexistir dos sistemas distintos.

El último sistema previsto por la normativa del año 1967, concretamente en su artículo 30, sería el equivalente al actual sistema de estimación indirecta, que por aquel entonces se denominaba *estimación por jurados,* que tendría carácter subsidiario de los dos anteriores. Aquí correspondía a los Jurados Tributarios la apreciación en conciencia de las bases imponibles y se aplicaba en casos de graves anomalías contables, falta de presentación de declaraciones, obstrucción, etc.

Únicamente vamos a detenernos con mayor precisión en el método de determinación directo de cuantificación del hecho imponible, que estaba recogido en los arts. 13 y 14. El primero de ellos establecía que constituiría la base imponible *«la totalidad de la renta o beneficio neto en el período de la imposición»* cumplimentando el segundo que *«para la determinación del beneficio neto, se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el período de la imposición el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquellos, los de administración, conservación y reparación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos…».*

De este modo, se seguiría con el criterio estipulado para la tercera Tarifa de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, pero con una notoria diferencia, y es que ahora la base estaría conformada por la totalidad de la renta, independientemente de que los ingresos procedieran de la explotación directa o del arrendamiento del negocio, dotándola de una mayor amplitud y evitando así problemas derivados a la hora de determinar la naturaleza de determinados ingresos [195].

No obstante, y sin la intención de realizar un análisis acerca de ello, no todos los ingresos y gastos serán computables a la hora de determinar el rendimiento. En concreto, tendrían una regulación legal que abarcaba para los in-

[194] No obstante, el empleo de este régimen de evaluación global iría decreciendo desde entonces, para desaparecer en 1978; *Vid.* Sanz Gadea, E. (2003). Historia del Impuesto sobre Sociedades. Perspectiva de evolución. En Rubio Guerrero, J.J. (Dir.) *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pág. 45.

[195] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (1994). *La imposición…* Ob. cit., pág. 326.

gresos los artículos quince y dieciséis y por otro lado el diecisiete y dieciocho harían lo propio con los gastos.

El elemento probatorio al respecto serían los libros de contabilidad que las entidades deberían llevar con arreglo a los términos recogidos en el Código de Comercio y deberían ser facilitados a los funcionarios encargadas de la comprobación de las declaraciones formuladas por los contribuyentes. La fiabilidad ínsita a estos libros podría considerarse ciertamente dúctil y de ahí que todavía siguiese vigente el régimen de evaluación global [196].

Así pues, la doble contabilidad –económica y fiscal– seguiría en pleno apogeo, especialmente en aquellas entidades que no se habían visto legalmente obligadas en pasar al régimen de estimación directa. Inclusive en este régimen de estimación, la contabilidad se ajustaría estrictamente a las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades, con el fin de soslayar los números ajustes que deberían llevarse a cabo [197].

Resulta necesario mencionar también que, la cuota de este tributo –en el régimen de estimación directa– seguía cuantificándose mediante un tipo de gravamen proporcional, situado con carácter general en el 30% [198].

2.1.3.4 Período impositivo y devengo

Con lo anterior expuesto y para cerrar el círculo de los que consideramos los cuatro pilares básicos de nuestro análisis, resulta necesario acotar el período temporal en el que la renta va a ser gravada; y de ello se encarga el artículo doce. En concreto este precepto recogía en su primer apartado que *«el período de la imposición coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, y para la determinación de la base imponible se atenderá solamente a los resultados obtenidos en el mismo, salvo la compensación de pérdidas establecida en el artículo 19»*. En su segundo apartado se establecía que *«si la cuenta de resultados se liquidare antes de terminar el ejercicio, el período de la imposición se entenderá fenecido en el mismo día a que se refiera la liquidación de las cuentas y el balance correspondiente […]»*. Por último, el tercero de sus apartados dispondría que *«el período de imposición no podrá exceder de doce meses»*.

---

[196] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2019). 50 años de historia del Impuesto sobre Sociedades. *Revista Técnica Tributaria*. Vol. 3. Núm. 126, pág. 59.

[197] *Vid.* Coll Frechina, LL. (1997). *La Determinación…* Ob. cit., pág. 25.

[198] No obstante, estaría previsto un tipo de gravamen del 25% para las sociedades colectivas y comanditarias sin acciones y un 16% para las Cajas Generales de Ahorro Popular.

Puede resultar curioso que el citado precepto no aclarase si el período impositivo coincidía o no con el año natural, únicamente se hacía mención del *«ejercicio económico de la entidad»*. Así pues, los pactos sociales podrían establecer la duración y época que abarcase el periodo de la imposición, no pudiendo superar estos los doce meses [199]. Por otro lado, tampoco se estipulaba aquí la fecha de devengo, que se encontraba regulado por el artículo sesenta y cinco y se fijaba en el último día del período impositivo. Adicionalmente encontramos con esto una alusión *stricto sensu* por parte del legislador al famoso principio de independencia de los ejercicios, persiguiéndose así su máxima rigidez posible [200]. Sin embargo, también estaba presente la única excepción al mismo, la *compensación de pérdidas*, concepto que a continuación analizamos.

2.1.4 **Compensación de pérdidas**

2.1.4.1. Regulación prevista en el Texto Refundido

Encontraba su refugio normativo en el artículo diecinueve del Texto Refundido de 1967, en el que se establecía: *«Las sociedades y demás entidades podrán saldar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes, siempre que las mismas correspondan a la actividad o actividades que constituyan su objeto social y no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por aplicación de coeficientes superiores a los máximos autorizados».*

Esta práctica consistía en que, de una forma potestativa, el contribuyente podía absorber las ganancias de un ejercicio con las pérdidas que se hubieran producido dentro de los cinco ejercicios anteriores –veremos con posterioridad desde cuándo–, lo que supuso un avance que, aunque en ciernes, desde nuestro punto de vista ciertamente resultó necesario para la modernización y actualización del sistema tributario, anticipándose de este modo a los que, a la postre, serían algunos de los principios constitucionales de la actual *Carta Magna*. El hecho de que se fijase en cinco los ejercicios previstos para ejercer ese derecho tendría una razón de ser de cierto calado, quedando esto pendiente de análisis en venideros apartados.

---

[199] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (1994). *La imposición…* Ob. cit., pág. 325.
[200] *Vid.* Albiñana García-Quintana, C. (1974). *El sistema fiscal…* Ob. cit., pág. 447.

Si bien es cierto que esta posibilidad ya estaba recogida en casi todos los sistemas fiscales extranjeros [201], en nuestro país con carácter previo a esta normativa –1964–, en el Impuesto sobre Sociedades, la liquidación se llevaba a cabo atendiendo exclusivamente a los resultados económicos que florecían del período impositivo a gravar, siguiéndose a pies juntillas el ya citado principio de independencia de los ejercicios, lo cual impedía trasladar pérdidas de un ejercicio pretérito a ganancias de un ejercicio futuro [202]. Este axioma estaba presente en nuestro ordenamiento jurídico desde la tercera Tarifa de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria presente en el Texto Refundido de 1922. Como es lógico pensar, cuando el contribuyente llevase a cabo, en el ejercicio de sus derechos, una compensación de un beneficio actual con una pérdida pasada estará provocándose una excepción al citado principio.

Supongamos así un sujeto pasivo que traslade una pérdida obtenida en un ejercicio antecedente para neutralizar la ganancia de uno presente. Se provocará de este modo un diferimiento de la actividad empresarial y, a efectos prácticos, al realizar una media aritmética de los ingresos y gastos, veremos como el ejercicio pretérito se sostuvo en el tiempo más de esos doce meses previstos en el período impositivo, afirmando de este modo algunos autores que, cuando la compensación se llevase a cabo, este podría llegar a abarcar inclusive hasta seis años [203].

En relación con la rigidez dada a este principio hasta entonces, Esteban Marina pone de relieve un motivo quizás no tan común dentro de la doctrina, que adquiría un trasfondo político, ya que consideraba al Estado como un *partícipe privilegiado* de los beneficios económicos, de lo que se puede extraer un importante fin recaudatorio [204].

Estamos de este modo ante la génesis de la citada práctica. Con ella, los contribuyentes podrían saldar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes, utilizando el método *carry forward*, pero a priori, estableciéndose tres limitaciones: siempre que se obtuviesen en la actividad –o actividades– que estuviera –o estuviesen– recogidas en el objeto social; que no derivasen de enajenaciones patrimoniales y, por último, que no procediesen de amortizaciones con arreglo a coeficientes superiores a los máximos estipulados. Sin embargo, pese a no encontrarse recogido en el citado artículo, existía otra limitación relativa a su aplicación en el territorio de la

[201] *Vid.* Díez-Alegría Frax, M. (1966). El sistema legal de compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Núm. 61, pág. 168.
[202] *Vid.* Aparicio Pérez, A (2015). Compensación…. Ob. cit., pág. 23.
[203] *Vid.* Soto Guinda, J. (1973). *Tributación…* Ob. cit., pág. 113.
[204] *Vid.* Esteban Marina, A. (1990). *El Impuesto…* Ob. cit., págs. 107-108.

cuota mínima y es que, la amortización de pérdidas de años anteriores únicamente podría realizarse con cargo a las bases fijadas con exactitud para la misma actividad de la que estas procedieran, según lo previsto por el apartado cuarto del artículo sesenta y uno del cuerpo normativo.

Paralelamente, Rozas Zornoza adiciona dos características supletorias. Por un lado, puntualiza que las que las *pérdidas* se entenderán producidas con arreglo a su acepción económico contable. Por otro lado, el citado autor también pone de relieve otra característica ínsita a la *compensación,* y es que las pérdidas que se hubieran generado con anterioridad al año 1964 no podrían ser saldadas en ningún caso, ya que de manera previa a esta norma reguladora estaría prevista una absoluta incomunicación de los resultados fiscales entre distintos ejercicios. Por ello establece el ejercicio correspondiente a 1965 como el punto de partida para poder compensar pérdidas que hayan sido generadas en el año precedente [205].

Al respecto de esta última particularidad, cabe mencionar que estaría en el punto de mira de buena parte de la doctrina y no siempre con las mismas coordenadas en el compás de su sentido. Compartiendo la postura anterior se encuentra Díez-Alegría Frax, al afirmar que: *«Las pérdidas sufridas en ejercicios cerrados con anterioridad al 31 de diciembre de 1964 no podrán ser compensadas»* [206]. También comparte el mismo criterio Aparicio Pérez sosteniendo que el primer ejercicio en el que una sociedad podría saldar las pérdidas obtenidas del período impositivo pretérito sería el 1965, compensando así –de ser el caso– los resultados negativos del 1964 [207].

Sin embargo, en el otro extremo se encontrará Gota Losada, quien realizando una exégesis de la Ley 41/1964, opina que se podría compensar pérdidas producidas a partir del año 1959 [208]. Compartiendo esta opinión sobre el *dies a quo* de la mencionada práctica, también se encuentra Soto Guinda, quien muestra su conformidad expresa con la anterior postura [209].

2.1.4.2 Regulación prevista en la Orden de 4 diciembre de 1964

A pesar de que en el propio Texto Refundido de 1967 no encontramos más referencias a la práctica compensatoria, sí las encontraremos en su norma-

---

[205] *Vid.* Rozas Zornoza, M. (1965). *Determinación de la deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades*. Ediciones ICE. Madrid, págs. 112-113.

[206] *Vid.* Díez-Alegría Frax, M. (1966). El sistema legal… Ob. cit., pág. 178.

[207] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (1994). *La imposición…* Ob. cit., pág. 385.

[208] *Vid.* Gota Losada, A. (1970). La compensación… Ob. cit., págs. 64 y 65.

[209] *Vid.* Soto Guinda, J. (1973). *Tributación…* Ob. cit., pág. 207.

tiva de desarrollo, prevista en la Orden de 4 de diciembre de 1964 [210]. En ella se incluían un total de dieciocho normas diseñadas para regular la compensación de pérdidas; aunque si bien es cierto que la octava perdió vigencia con la entrada en vigor de este, al estar lo mismo recogido en su artículo sesenta y uno, previamente expuesto. En concreto, de entre todas ellas creemos interesante subrayar desde la segunda hasta la séptima, ambas inclusive. Veremos que su contenido tendría una elevada incisión en el ámbito temporal, material y formal relativo al escenario fáctico.

Empezaremos por la segunda norma. Esta incluiría el cauce previsto para su cálculo según el método de estimación de la base imponible. En tanto al directo nos referimos, se computaría como una pérdida la derivada de la propia contabilidad, llevada según las prescripciones legales –cuando la totalidad de los gastos absorbiese al monto de los ingresos–, minorando esto por las partidas que pudieran tener la consideración de beneficio. Por otro lado, en el método de estimación objetiva, la cuantía de las pérdidas amortizables sería la que resultase de la suma algebraica de las bases deducidas por las Juntas de evaluación global o los acuerdos de las Administraciones de Rentas públicas, o en su caso, los Jurados Tributarios.

En relación con la tercera, sería una ampliación de la restricción que emanaba de las amortizaciones, ofrecida por el propio artículo diecinueve del Texto Refundido, adicionándose ahora que no se podrán exceder los coeficientes máximos establecidos inclusive si estos derivasen de amortizaciones aceleradas o de planes especiales de amortización. Esta limitación daría pie a ciertas reticencias doctrinales, debido a las consecuencias negativas que pudiera tener sobre la economía. En este sentido Gota Losada argumentaba de manera rotunda que el empleo de amortizaciones aceleradas o de planes especiales de amortización debería ir ligado de manera irrefutable a la práctica compensatoria de pérdidas, ya que en el caso contrario la eficacia de estos se reduciría considerablemente. Dicho autor, que sostenía como principal motivo de esta prohibición la no coartación de la financiación externa de la empresa consideraba también que esto resultaría negativo para el fomento de la inversión porque se permitían compensar pérdidas procedentes de una mala gestión y sin embargo no se podría hacer lo propio con las que emanaban de ciertas inversiones que dotaban de modernización y eficiencia al tejido empresarial [211].

---

[210] *Vid.* Orden de 4 de diciembre de 1964 por la que se regula el procedimiento de compensación de pérdidas de los contribuyentes sujetos a los Impuestos sobre Sociedades e Industrial, cuota por beneficios, establecido en la Ley de Reforma del Sistema Tributario; publicado en el *Boletín Oficial del Estado,* número 299 de 14 de diciembre de 1964.

[211] *Vid.* Gota Losada, A. (1970). La compensación... Ob. cit., pág. 62.

Con respecto la norma número cuatro encontrábamos una obligación de trasfondo formal, regulación que, como a la postre veremos, llegará hasta la actualidad. Consistía en identificar de manera diáfana, con indicación del ejercicio al que correspondiesen, la cuantía de las pérdidas compensables asignándole una cuenta independiente dentro de la contabilidad societaria. Adicionalmente establecía que en el régimen de estimación directa tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducible para la entidad, y en el régimen de estimación objetiva serían deducidas del conjunto de bases evaluadas.

Continuando con el análisis, nos encontramos con más requisitos de corte formal, concretamente en la quinta y sexta normas. En la primera de ellas se establecía que, las sociedades que quisieran disfrutar de este *beneficio tributario* deberían ponerlo en conocimiento del Delegado o Subdelegado de Hacienda correspondiente a su domicilio, a través de un escrito acompañando la declaración correspondiente al Impuesto del ejercicio en el que la pérdida se produjo. En la segunda, debido a que todavía no estaba extendido el método autoliquidatorio, se desarrollaría este cauce formal tomando el sentido de los sistemas declaratorios establecidos por aquel entonces. En concreto, estos escritos serían informados por la Inspección de Hacienda en unidad de acto con la comprobación de la declaración presentada para la liquidación de la cuota del Impuesto correspondiente. Una vez que esos resultados fuesen cifrados por la propia Inspección, y separadas las cantidades correspondientes a cada actividad, se harían constar en un acta del modelo que procediese, condicionado esto por la existencia o no de derechos para el Tesoro, y por la hipotética conformidad prestada por parte del contribuyente.

Por último, la séptima norma, hacía alusión a la hipótesis temporal de no haberse producido la compensación de las pérdidas recogidas por la entidad, en cuyo caso, las eventuales que pudieran llevarse a cabo en el saldo de la cuenta correspondiente a aquellas, tendrían la consideración fiscal de saneamiento de activo y estarían, por tanto, sujetas a imposición o, en otras palabras, no tendrían la consideración de gastos fiscalmente deducibles.

Con esto expuesto, resulta interesante poner de relieve la escasa utilización de este novedoso sistema en los primeros años de su existencia. Siguiendo a García Añoveros [212], esto se debió fundamentalmente a cuatro razones.

La primera de ellas encontraba su amparo en la generalización de los sistemas de evaluación global, ya que estos constituirían un serio obstáculo en el reconocimiento de pérdidas por parte de la Administración Pública y única-

[212] *Vid.* García Añoveros, J. (1974). Algunos problemas de la compensación de pérdidas en el Impuesto de Sociedades. *Revista Española de Derecho Financiero (I)*, pág. 79.

mente podrían obtenerse a través de recursos de agravio absoluto, apoyándose en una contabilidad «intachable», lo que no solía estar presente en estos sistemas objetivos.

Paralelamente, dentro de una atmósfera de elevado fraude fiscal, muchos contribuyentes preferían beneficiarse del ahorro que esto les suponía a poder compensar las pérdidas entre ejercicios, ya que en términos monetarios en la mayoría de los casos conseguían un ahorro mayor defraudando al fisco.

Otro motivo que propició su escaso empleo podría considerarse la beligerante actitud de la Administración manifestada a través de sus órganos de inspección, posicionándose de manera reticente a la nueva regulación e interpretando la normativa vigente de un modo ciertamente rígido, exigiendo, a la par, una elevada pureza contable a quien quisiera emplear esta nueva práctica compensatoria.

Por último, el citado autor subrayaba la confusa e incorrecta regulación vigente al respecto, defecto que, bajo su opinión, estará en la raíz de la escasa relevancia práctica de este sistema.

Lo cierto es que la España de los años 60 estaba inmersa en un cambiante escenario económico, ostentando la consideración de país en vías de desarrollo y, una herramienta que proliferaba ese progreso podía ser la *compensación de pérdidas.* Al menos, en este sentido se posicionaba Gota Losada [213], y lo sostenía a través de cuatro pilares.

En primer lugar, creía que, quizás, de este modo florecería una mayor exposición al riesgo a la hora de invertir debido a que, en caso de experimentarse pérdidas, existiría esa certeza de poder compensarlas en un futuro.

Por otro lado, el autor justificaba que esta práctica dinamizaría la inversión privada debido al ajuste de la tributación al beneficio realmente obtenido, reduciendo de este modo la presión fiscal experimentada.

El tercer motivo encontraría su razón de ser en la presurosa modernización que debía de experimentar el inmovilizado con la consecuente renovación o ampliación de las instalaciones, por ello justificaba que los ya expuestos planes especiales de amortizaciones junto con las amortizaciones aceleradas pudiesen dar lugar a la compensación de pérdidas.

Por último, sostenía que esta práctica amortiguaba las consecuencias que la irregularidad de las rentas provocaba en la tributación, especialmente en aquellas sociedades que tuviesen una condición de actividad cíclica.

---

[213] *Vid.* Gota Losada, A. (1970). La compensación... Ob. cit., pág. 62.

2.1.5 **Recapitulación del período**

Expuesto lo anterior estamos en condiciones de concluir que, la Reforma Tributaria experimentada en 1964, tuvo efecto positivo en el escenario fiscal del Estado. Bajo nuestro criterio, ahora sí se llevaría a cabo una simplificación y sistematización que, si bien es cierto, no tuvo el impacto pretendido por el legislador, fue ciertamente palpable. De otro lado, también creemos que con ella se produjo un evidente avance en cuanto a la modernización y actualización del sistema y, uno de los motivos que propició esto sería la promulgación de la primera Ley General Tributaria el año anterior. Otra de las mejoras que trajo debajo del brazo, sería la internacionalización de la tributación, aspecto que también se desprende, como ya expusimos, del propio Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, es de obligado cumplimiento poner en el otro lado de la balanza los aspectos negativos.

En primer lugar, queremos creer que esa simplificación y sistematización pretendía recaer sobre el sistema en general y no sobre cada uno de los tributos de un modo individual ya que, una vez analizado el Impuesto sobre Sociedades, podemos afirmar que seguía adquiriendo un matiz ciertamente complejo.

Hay que destacar también, según nuestro punto de vista que, el legislador dejó escapar la oportunidad de sentar las bases de un sistema tributario más justo en el momento que perdió de vista la personalidad plena de los tributos debido a la aplicación de la cuota mínima, pudiendo romper aquí con las ataduras que tenían su origen en la anterior reforma. Suponemos que esto tendría su explicación por motivos meramente recaudatorios.

Como última impresión negativa, conviene destacar el, quizás no deseado, tinte de rigidez que esta le otorgó al panorama tributario.

También resulta necesario poner de relieve que, la tendencia del protagonismo experimentado por la contabilidad en relación con el Impuesto sobre Sociedades no experimentaría aquí cambios significativos, por lo que habría que esperar unos años más para poder considerarla como una actriz principal.

Con respecto al objeto de nuestro estudio, la *compensación de pérdidas*, aunque en un principio no contase con mucha concurrencia en su aplicación – ya no solo por las restricciones que se desprendían de ella, sino también del insoslayable aherrojamiento a los trámites administrativos necesarios para su puesta en marcha–, esta práctica lleva estando presente desde entonces dentro de la regulación del Impuesto sobre Sociedades. Actualmente no podemos concebir el concepto de esta figura sino es con la presencia de aquella ya que

es una herramienta fundamental para la eficiente búsqueda de la capacidad económica o de pago que este tributo pretende gravar. Por ello consideramos que, pese a esta tímida irrupción de la *compensación de pérdidas,* será uno de los principales hitos a destacar dentro de la evolución impositiva societaria en nuestro país, proliferando así una tributación más justa, igualitaria, equitativa y moderna.

2.2 REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE 1978 Y 1982

2.2.1 **Entre períodos**

2.2.1.1 Coyuntura económica y social

Pese a existir ciertas modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades entre la reestructuración precedente y la que ocupará las siguientes líneas, no vamos a entrar a realizar un análisis de estas debido a la escasa incidencia en el objeto principal de nuestro estudio. Sin embargo, durante este transcurso temporal tuvieron lugar ciertas publicaciones primordiales para poder entender el devenir del sistema tributario en la recién estrenada democracia.

Bajo nuestro punto de vista, la remodelación del sistema tributario que se llevó a cabo desde el año 1977 no pudo concebirse sin la extraordinaria labor efectuada por Fuentes Quintana, quien fue artífice y delimitador del sentido que tomaría la fiscalidad ulterior al franquismo. No creemos que exista una manera más conveniente de pormenorizarlo sino es bebiendo directamente de la fuente de la que emanó ese flujo de ideas, propuestas, sugerencias y argumentarios; por ello nos parece apropiado conjugar la primera persona.

Así, siguiendo al citado profesor, será en la década de los años 60 cuando empiece a proliferar una visión crítica por parte de ciertos hacendistas a las dos Reformas Tributarias auspiciadas por Navarro Rubio, que marcaron la dirección de la imposición estatal en la referida época. Estas detracciones tenían su origen en las condiciones tributarias que en esos años afloraban.

Por un lado, en la debilidad recaudatoria auspiciada por el elevado fraude fiscal que tenía su origen en elevados tipos de gravamen y, por otro, en los métodos de estimación objetivos, que habían llegado como remedio para combatir a aquel y, sin embargo, con su instauración se consiguió el efecto contrario.

Habría pues que esperar hasta el principio de la década de los años 70 –con el final de la bonanza económica– para que las costuras del sistema vigente quedasen a la vista. Estas críticas que estaban *«limitadas al principio a núcleos universitarios muy reducidos»*, irían ampliando su círculo ostentando con el paso del tiempo un mayor número de partidarios [214].

Todas estas limitaciones puestas de manifiesto y relativas a la estructura vigente por aquel entonces, así como las propuestas para su subsanación, se recogieron en dos trabajos *de lege ferenda*, que llevaban la firma del referido autor. En primer lugar, en el año 1973, el Instituto de Estudios Fiscales publicó el *Informe sobre el Sistema Tributario Español,* también conocido como *Libro Verde*, y posteriormente en el año 1976, haría lo propio con otra obra denominada *Sistema Tributario Español, Críticas para su Reforma*, conocida como *Libro Blanco.* Siguiendo sus propias palabras *«nada de lo que sucedió en la Hacienda Pública española en 1977 puede entenderse sin la referencia a esa oferta de reforma tributaria de 1973 y 1976»* [215]. Sirvan las siguientes líneas a modo de epítome de los citados trabajos para desenmascarar su principal contenido, ya que, de entre las innumerables pretensiones, únicamente pondremos de relieve las que bajo nuestro criterio tienen la consideración de líneas maestras ante el juicio de nuestro estudio, fijándolas en tres y que a continuación analizamos brevemente.

En primer lugar, debido a la dúctil estructura ínsita a la Administración Fiscal de la época, se propuso una reestructuración de esta para hacerla mucho más eficaz y, sobre todo, eficiente, llevándose tales premisas a cabo a través de las siguientes medidas: una ampliación de medios personales con una retribución adecuada; una organización adaptada a la densidad económica del territorio; una mayor correspondencia entre el sistema fiscal y la organización administrativa; creación de canales de información de la Hacienda; primar la comprobación racional de las declaraciones; y, la creación de un régimen sancionador eficaz.

Por otro lado, identificadas las deficiencias inherentes al sistema tributario vigente –rigidez, ingresos a cuenta, régimen de evaluación, elevado esfuerzo fiscal…– se puso sobre el tablero una modificación de este, primando unas bases recaudatorias más amplias que permitieran aplicar tipos más reducidos inspirados en la fiscalidad europea. De este modo, se establecerían tres impuestos principales –Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas,

---

[214] *Vid.* Fuentes Quintana, E. (1990). *Las reformas tributarias en España: teoría, historia y propuestas.* Editorial Crítica. Barcelona, págs. 462 y ss.

[215] *Vid.* Fuentes Quintana, E. (1990). *Las reformas...* Ob. cit., pág. 471.

Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades e Impuesto sobre el Volumen de Ventas, conforme al criterio del Valor Añadido– cumplimentados por dos impuestos de control que reforzasen el principio de la progresividad –Impuesto de Sucesiones e Impuesto sobre el Patrimonio Neto–, adicionándose esto con otros gravámenes de menor relevancia como podían ser el Impuesto sobre Alcohol, Tabaco, etc.

Por último, se hacía hincapié en los principios funcionales derivados del propio sistema, abogándose por la implantación de un equilibrio entre la tributación sobre la renta o los beneficios y el gravamen sobre bienes y servicios, o lo que es lo mismo, entre la imposición directa e indirecta [216].

De este modo, siguiendo a Moreno Cerezo, una de las principales consecuencias prácticas en el ámbito de la imposición directa derivadas de esta Reforma Tributaria sería que: *«ha sustituido la tributación analítica, que estaba basada en impuestos de producto, más un impuesto personal, superpuesto, sobre la renta total de las Personas Físicas y que, con el Impuesto de Sociedades, constituían los denominados Impuestos generales, por un tributo sintético, con escala progresiva en el Impuesto Personal, y proporcional en el de Sociedades, suprimiendo los impuestos reales o cedulares, estableciendo, al propio tiempo, una técnica de retenciones a cuenta de dichos impuestos sobre la Renta Personal y sobre Sociedades… permitiendo que el contribuyente pueda ir graduando su esfuerzo tributario a lo largo del período impositivo»* [217].

2.2.1.2 Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal

Aunada de este modo toda la batería de valiosa información a efectos fiscales, se promulgaría *la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal*, teniendo su génesis en los Pactos de la Moncloa [218]. Si en la anterior Reforma, afirmábamos que la clave de bóveda para su desarrollo fue la Ley General Tributaria del año 1963, podemos considerar ahora que, la referida norma del año 1977 ostentará la condición de modelo a seguir

[216] *Vid.* Fuentes Quintana, E. (1990). *Las reformas...* Ob. cit., pág. 466 y ss.
[217] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto…* Ob. cit., pág. 11.
[218] Los referidos pactos se firmaron en octubre de 1977 por todos los partidos políticos con representación parlamentaria, alcanzándose de este modo una situación inédita que no se había registrado a lo largo de toda la historia contemporánea de España. *Vid.* Fuentes Quintana, E. (1990). *Las reformas...* Ob. cit., pág. 473.

para la ulterior regulación tributaria, creando así los cimientos indispensables para una gestión eficaz de un moderno sistema fiscal [219].

Dividiremos, de manera sucinta, las novedades que introdujo en dos bloques. Por un lado, las más vacuas en relación con nuestro estudio y por otro las que creemos que adquieren un tinte más relevante.

Respecto a las primeras conviene destacar: la instauración y modificación de ciertas figuras tributarias con carácter transitorio [220], la creación del Fomento Fiscal al Empleo [221] y el establecimiento en el Impuesto sobre Sociedades de un Recargo Transitorio del 10% sobre la base liquidable que excediese del 8% del capital fiscal.

Con relación a las segundas es menester poner de relieve, debido al ingente alcance que tendrían: la regularización voluntaria de la situación fiscal; el establecimiento del delito fiscal; la regulación de la elusión fiscal a través de sociedades que, con posterioridad se convertiría en el régimen de transparencia fiscal y, por último, la abolición del secreto bancario.

Sin ánimo de desviarnos de la imposición sobre las rentas societarias, procedemos ahora al análisis legislativo de la reestructuración que en esta se llevó a cabo.

2.2.2 **Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades**

Desde la entrada en vigor de la legislación que acabamos de traer a colación, no habría que esperar demasiado para que se promulgase la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*. Pese a que esta regulación no nació en el seno de una reforma tributaria como tal, sino que gozó de ese carácter autónomo desde un principio, conviene destacar que se articuló siguiendo las directrices instauradas el año precedente y, analizándolo con perspectiva, podemos afirmar que provocó una profunda remodelación del Impuesto el cual regula; empezando sin ir más lejos por el rótulo del propio Tributo, que pasará a denominarse ahora, simplemente, Impuesto sobre Sociedades, tal y como se desprende del título de la norma. En concreto, constaba

---

[219] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2003). Historia… Ob. cit., pág. 49; Albiñana García-Quintana, C. (1983). *Sistema tributario…* Ob. cit., pág. 134.

[220] Véase aquí la instauración del Impuesto extraordinario sobre determinados rendimientos del trabajo personal o del Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, perdiendo este último su transitoriedad a posteriori.

[221] Medida la cual Sanz Gadea considera el antecedente directo de la deducción por creación de empleo prevista en la regulación ulterior del Impuesto sobre Sociedades. *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto….* Ob. cit., pág. 23.

de treinta y cuatro artículos, cuatro disposiciones adicionales, seis disposiciones transitorias, tres disposiciones finales y carecía de una Exposición de Motivos.

Como bien es sabido, desde su implantación, el Impuesto sobre Sociedades ha contado con no pocos detractores que ponían de manifiesto su falta de equidad y la doble imposición existente sobre los beneficios repartidos entre los socios. Por ello, el legislador, en esta nueva regulación, ha puesto especial énfasis en soslayar y poner fin a tales acusaciones. Así, tal y como expone Banacloche Pérez-Roldan, se escogió una *«solución intermedia y mixta entre el sistema tradicional, que supone la doble imposición integral, y la que propugna eliminar el problema suprimiendo totalmente el Impuesto sobre Sociedades»* optando por una *«integración parcial con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mediante el sistema de crédito del Impuesto (deducción de la cuota del I.R.P.F. y de la cuota del Impuesto sobre Sociedades de un porcentaje a aplicar sobre la parte de renta correspondiente a dividendos de Sociedades sujetas al Impuesto sobre Sociedades), de una parte, y la supresión del Impuesto sobre Sociedades para las entidades en régimen de transparencia fiscal, de otra»* [222].

Con posterioridad, vamos a tratar de evidenciar las diferencias que tendrá esta novedosa norma con respecto a la que le precedía y derogaba en el momento de su entrada en vigor el uno de enero de 1979, incidiendo –con carácter general– en todos los ejercicios que tuviesen comienzo desde la citada fecha.

2.2.3 **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982**

Resulta necesario mencionar que, para desarrollar la legislación previamente señalada, se elaboraría el Reglamento del referido Impuesto, publicado a través del *Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Concretamente constaba de cuatrocientos artículos, cuatro disposiciones adicionales, siete disposiciones transitorias y tres disposiciones finales, desprendiendo de este modo un carácter sumamente extenso que evidenciaba las intenciones del desarrollador. Dichos propósitos se plasmarían en su propia Exposición de

[222] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1981*). El impuesto...* Ob. cit., págs. 16 y 17.

Motivos, y será de ella de donde extraigamos las líneas maestras que justificaban su razón de ser [223].

En primer lugar, conviene destacar que, se trataría del primer Reglamento con carácter general relativo a imposición societaria desde hacía setenta y seis años, concretamente desde el Reglamento de diecisiete de noviembre de 1906. Este hecho tendrá una elevada importancia ya que, tal y como pone de relieve Mantero Saenz, la regulación reglamentaria lleva consigo de manera ínsita cinco valores o propósitos primordiales, que son los que siguen: el desarrollo de la Ley; el ejecutivo de esta; el aplicativo o técnico; el interpretativo o aclaratorio y, por último, el integrador [224].

Una de las medidas más significativas que instauró, sería el intento de armonización entre los criterios contables y fiscales, sin que significase esto que las valoraciones contables hubieran de aceptarse indiscriminadamente a efectos fiscales. Para efectuarla, se recogieron los criterios establecidos tanto en el Plan General de Contabilidad, aprobado en 1973 [225], así como en la Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea [226]; con el fin de facilitar la adaptación futura de esta última. Como vemos aquí, merece la pena reflexionar acerca de la influencia europea en el ámbito del Derecho Tributario, inclusive aun cuando España no formaba parte de la Comunidad Europea. Este influjo, como bien es sabido, marcará el devenir de la fiscalidad en nuestro Estado.

Sea como fuere, esta aproximación se realizó con el fin de eliminar la doble óptica que afectaba a las entidades desde los primas fiscal y contable. Así el Reglamento establecerá la indicación aclaratoria como modo de solucionar satisfactoriamente esta dicotomía, con el fin de priorizar la veracidad en la contabilidad, o al menos eso se pretendía.

Poniendo de manifiesto este aunamiento entre ambos conceptos Eiroa Villarnovo afirma que *«si existe alguna nota que caracterice particularmente su Reglamento, ésta es la preocupación por los problemas financieros de la empresa y la búsqueda de soluciones que armonicen la natural cautela de las normas fiscales con la aplicación de criterios contables ge-*

---

[223] Véase el preámbulo del propio reglamento, publicado en el *Boletín Oficial del Estado,* número 252, de 21 de octubre de 1982; concretamente en las páginas 29017 a 29019, ambas incluidas.

[224] *Vid.* Mantero Saenz, A (1984). Prólogo en Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. *Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento*. Servicio de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, pág. 11.

[225] Mediante el Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

[226] Cuarta Directiva del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (78/660).

neralmente aceptados, dejando en todo caso a la empresa un amplio margen de maniobra, que permita […] *la utilización de las técnicas de representación financiera y contable más conveniente»* para continuar argumentando que *«no se trata* […] *del establecimiento de una nueva regulación contable a partir de la fiscalidad, aun cuando puede considerarse al Reglamento como la primera norma española adaptada a la norma básica comunitaria en relación con la presentación de los estados financieros de las sociedades (la Cuarta Directriz…), sino de un estudio sistemático de los principales puntos de contacto entre…la gestión financiera de la empresa, contabilidad y fiscalidad»* [227].

No obstante, ciertos autores como Gota Losada, estarían ciertamente en contra de esta armonización entre las dos disciplinas. Sostenía que había que primar el resultado contable que emanase según las normas del Plan General Contable, para posteriormente depurar las diferencias existentes entre el beneficio contable y el fiscal, priorizando la independencia y no el entrelazamiento de ambos conceptos [228]. Como vemos, el tiempo le daría la razón.

2.2.4 **Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades**

Consideramos oportuno realizar un análisis conjunto de los elementos nucleares del Impuesto, teniendo en cuenta tanto la Ley como el Reglamento por dos motivos. Por un lado, para no caer en la reiteración ya que, como por todos es sabido, la normativa reglamentaria siempre llevará el mismo sentido que su superior jerárquica. El otro motivo será soslayar la desviación acerca de nuestro objeto de estudio. Al igual que en apartado anterior, insistimos en el posible carácter sesgado que pudiera brotar de este análisis.

En primer lugar y de manera previa, resaltar que, tanto en la Ley, como en su Reglamento, se pone de manifiesto de manera evidente, ya desde el *prius* de su articulado, el carácter personal y directo que ostentará este tributo. Conviene también destacar la desaparición de cualquier vestigio de dudas doctrinales en relación con la calificación de la figura del impuesto en este sentido, debido a la desaparición de la cuota mínima.

---

[227] *Vid.* Eiroa Villarnovo, F.J. Prólogo. En Quintas Bermúdez, J. (1984). *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Civitas. Madrid, pág. 12.

[228] *Vid.* Gota Losada, A. (1988). *Tratado del Impuesto sobre Sociedades. Tomo I*. Banco Exterior de España. Servicio de Publicaciones. Madrid, págs. 502 y 503.

2.2.4.1 Hecho imponible

Encontraba su regulación en el tercer artículo de la Ley, estableciéndose en su apartado primero que constituiría el hecho imponible: *«la obtención de la renta por el sujeto pasivo»* obviando de este modo con respecto a la normativa anterior el concepto de *«rentas o beneficios netos»*. No obstante, ciertos autores como Amorós Rica, seguían estableciendo el beneficio como el fin que buscaba gravar el Impuesto sobre Sociedades [229], opinión a la mostramos nuestra conformidad.

Sin embargo, no sería esa la única diferencia porque ahora, en el segundo apartado, se introdujo una tricotomía en relación con las posibles clases de rentas, estableciendo que podrían componer las rentas del sujeto pasivo: *«los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas»* así como *«los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades referidas en las letras anteriores»* y, por último *«los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley»*.

De este modo, se plasmaba la analogía entre los dos pilares de la imposición directa, ya que un modo similar y de manera previa a través de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación de la renta de los contribuyentes de este, también se desglosaba en categorías similares, salvando ciertas diferencias. Se trataba de una aproximación de ambos impuestos con un mayor tinte formal que real [230].

Ya en el tercer apartado, se dispondría una medida *iuris tantum* mediante la cual *«las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en sus distintas modalidades se presumirán retribuidas salvo prueba en contrario»*. Al respecto, quizás esta regulación tuviese una mejor cabida en el artículo decimosexto del mismo cuerpo legal, en donde se recoge la valoración de ingresos y gastos [231].

Así pues, el legislador sigue con la intención de gravar la obtención de renta mundial, escogiendo este criterio para confirmar el aspecto material del

---

[229] *Vid.* Amorós Rica, N. (1986). *Impuesto sobre sociedades / comentados por Narciso Amorós Rica...[et.al.]*. Tomo IV. Vol I. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, pág. 114.

[230] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2003). Historia… Ob. cit., pág. 49.

[231] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto.* Ob. cit., pág. 24.

elemento objetivo del hecho imponible [232], avanzándose así de un modo firme hacia la aproximación de los conceptos de beneficio social y beneficio fiscal, sin perjuicio de la autonomía del Derecho fiscal en relación con otras ramas del Derecho común, civil o mercantil [233].

En opinión de Sanz Gadea, la definición del hecho imponible prevista en la regulación que estamos analizando, podría considerarse ciertamente completa, ya que contiene los cuatro elementos ínsitos a la citada figura: dimensión objetiva (rentas), dimensión temporal (período de la imposición), dimensión subjetiva (entidades enumeradas como sujetos pasivos) y dimensión espacial (territorialidad relativa a la obtención de rentas) [234].

Por otra parte, en relación con el Reglamento, conviene mencionar que tomará el mismo sentido que la Ley, por ello, en este apartado no nos brinda ningún tipo de información adicional a destacar.

2.2.4.2 Sujeto pasivo

Para encontrar ahora a aquellos obligados que estuviesen sometidos a la imposición de este tributo, bastaría con avanzar un único artículo por la propia Ley, ya que en su quinto artículo se establecía que serían sujetos pasivos del Impuesto *«todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»*. Matizando a renglón seguido que «e*starán sujetos por obligación personal los sujetos pasivos que sean residentes en España»* y, por otra parte, *«estarán sujetos por obligación real los sujetos pasivos, cuando sin ser residentes en territorio español, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o Entidad pública o privada residente en el mismo»*.

Como podemos ver, optó aquí el legislador por el tamiz de la personalidad jurídica, adicionando una cláusula de cierre consistente en la no sujeción al propio IRPF, introduciéndose de este modo el régimen de atribución [235]. Nos encontramos así con una importante modificación ya que, con carácter previo, la sujeción pasiva venía acotada a través de un *numerus clausus* de contribu-

[232] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1981*). El Impuesto… Op. cit.,* pág. 27.
[233] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto.* Ob. cit., pág. 24.
[234] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto…* Ob. cit., pág. 81.
[235] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2003). Historia… Ob. cit., pág. 49.

yentes; si bien es cierto que por aquel entonces todavía no estarían definidos por ese término. Quedarían entonces ahora fuera del radar del Impuesto sobre Sociedades ciertas entidades como podrían ser las sociedades civiles desprovistas de personalidad jurídica, aunque, sin embargo, entrarían en su lugar otras como las entidades integrantes del sector público, las asociaciones no lucrativas o las asociaciones [236].

En resumen, tres serían los requisitos para ostentar la consideración de sujeto pasivo, tal y como emanaba de la propia Ley: ser sujeto de derechos y obligaciones; tener personalidad jurídica y no estar sometido al Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas [237]. De este modo, al estar previstas únicamente dos figuras impositivas que incidiesen sobre la renta, se aseguraba el legislador del efectivo cierre del *círculo de la imposición*, sin quedar ninguna renta no sometida a tributación, exceptuando, claro está, las exenciones [238].

Hay que destacar también que, siguiendo la misma línea que la regulación que la precedía, se optó por el gravamen de la renta mundial de los residentes en el Estado, pero esta vez se introducirían los términos de *obligación personal* y *obligación real*. La primera será exigible a los residentes y la segunda a los no residentes. Quizás, con la introducción de esta última, la estructura del tributo pudiera verse distorsionada, ya que le otorga cierto grado de impuesto con carácter real [239].

Con respecto a las exenciones, vendrían reguladas por una lista cerrada en el artículo 10. Sosteniendo el mismo criterio que en la anterior regulación, no consideramos oportuno exponerlas. Únicamente hacer mención de que a ciertas entidades que ahora serían consideradas sujetos pasivos –entidades públicas– se les otorgaría el carácter de exentas.

Como aspecto negativo, pudiera resultar interesante traer a colación la siguiente apreciación que realiza Moreno Cerezo poniendo de manifiesto que *«esta referencia a los sujetos titulares de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica –que no estén sometidos al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas–, habida cuenta de que el Impuesto personal determina, a su vez, como sujetos pasivos del mismo únicamente a las personas físicas, da*

---

[236] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2019). 50 años... Ob. cit., pág. 58.

[237] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1981*). El impuesto...* Ob. cit., pág.37.

[238] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto….* Ob. cit., pág. 102.

[239] *Vid.* Pont Mestres, M. (1981). Algunas consideraciones en torno a la estructura del nuevo Impuesto sobre Sociedades. *XVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero.* Coordinado por Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, pág. 663.

lugar a que surjan numerosos y muy difíciles problemas de interpretación y de integración, que habrán de solucionarse acudiendo a las normas del Derecho civil, mercantil, administrativo, laboral» [240].

Del mismo modo, mostrando abiertamente su contrariedad al sistema de personalidad jurídica se encuentra Albiñana García-Quintana, quien ve un claro retroceso con esta regulación hasta tiempos anteriores, incluso, a la década de los años veinte. En este sentido afirma que *«cuando la capacidad económica –o contributiva– informa la construcción legal de los impuestos, cuando la crisis o el abuso de la personalidad jurídica societaria está presente en el campo jurídico privado, nuestro legislador tributario regresa a la "personalidad jurídica" como fundamento del impuesto autónomo sobre sociedades, sin tener en cuenta, por otra parte, que tales unidades económicas (sin personalidad jurídica) necesitan de las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades para determinar la renta que ha de ser imputada»* [241].

Con relación al desarrollo normativo, estamos en consideración de concluir que, en los artículos de corte genérico, no proporciona ningún tipo de regulación adicional a la propia Ley, por lo que la inclusión de la personalidad jurídica queda reproducida también a nivel reglamentario [242]. Sin embargo, en el apartado segundo de su decimotercer artículo añade un pequeño matiz a lo regulado por aquella, adicionando que: *«además tendrá la consideración de sujeto pasivo cualquier otra entidad a la que las leyes reconozcan dicha cualidad»* soslayando de este modo ciertas incógnitas que podrían surgir de la exégesis derivada de la regulación ordinaria [243].

No obstante, creemos oportuno citar aquí un régimen fiscal con sustantividad propia que en el Reglamento vería ampliada su regulación, nos referimos al régimen de transparencia fiscal, en sus dos vertientes, obligatorio y voluntario, que ostentará cierta relevancia a la hora de realizar el análisis de las bases imponibles negativas. Por un lado, la vertiente obligatoria se regulaba en

---

[240] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto.* Ob. cit., pág. 26-27.

[241] *Vid.* Albiñana García-Quintana, C. (1980). Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núms. 27-28, pág. 379.

[242] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1984). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 99.

[243] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*] (1983). *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre sociedades.* Editorial Hesperia. Jaén, pág. 19.

el artículo 360 del citado Reglamento [244] y, por el otro, la voluntaria, en el número 365 [245].

2.2.4.3 Base imponible y tipo de gravamen

Llegamos ahora a unas de las claves de bóveda de nuestro estudio, que no es otra que la magnitud resultante de la medición del hecho imponible. Nos encontramos en ella con notorias diferencias derivadas de su comparación con la regulación previa. En la nueva normativa, estaría delimitada por los cinco apartados del artículo 12, aunque, para nuestro análisis, únicamente atenderemos a los tres primeros.

> *«Uno. Constituye la base imponible el importe de la renta en periodo de la imposición».*

Aquí, de la misma manera que en el hecho imponible, se sustituyeron los términos *renta o beneficio neto*, por únicamente *renta.* Sin embargo, el trasfondo podemos considerarlo el mismo, porque, aunque el legislador optó por suprimir el término *neta*, dispuso a renglón seguido:

> *«Dos. Las cuantías de las distintas partidas, positivas o negativas, que componen la renta, se integran y compensan para el cálculo de la base imponible».*

---

[244] Particularmente, en él se disponía que sería aplicable a:

«A) Las Sociedades de inversión mobiliaria cuyas acciones no sean de cotización calificada, las Sociedades de cartera y las Sociedades de mera tenencia de bienes, cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que más del 50 por 100 del capital social, durante más de ciento ochenta y tres días del ejercicio social, pertenezca directa o indirectamente a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que dicho grupo está constituido por personas unidas por vínculo de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.

b) Que más del 50 por 100 del capital social, en cualquier día del ejercicio social, pertenezca a diez o menos socios, siempre que ninguno de ellos sea persona jurídica de derecho público.

B) Las Entidades jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional en las que todos sus socios, en cualquier día del período impositivo, sean profesionales de dicha actividad.

2. A efectos del cómputo del grado de concentración de participaciones a que se refiere la letra A) del apartado precedente, no se tomarán en consideración las acciones propias en situaciones especiales».

[245] Este artículo incluía los sujetos que podían optar a este régimen, en concreto:

«A) Las Sociedades no comprendidas en el artículo 360.1 cualquiera que sean su forma y actividad, cuando reúnan los dos requisitos siguientes:

a) No exceder de 25 socios o partícipes en cualquier día del ejercicio social.

b) Tener un capital fiscal inferior a 100.000.000 de pesetas durante todo el ejercicio social.

B) Las Asociaciones, Agrupaciones temporales y las Uniones temporales de Empresas y las Cooperativas cuando las mismas se consideren beneficiosas para la economía española, con los trámites, requisitos y condiciones que señale la legislación especial».

Por lo tanto, de este modo, de manera indirecta, se estaría haciendo referencia a una renta líquida, pero de un modo quizás más elegante. Conviene matizar también que, esta integración de rentas era únicamente referida al propio ejercicio del que derivasen. En este sentido Bueno Campos argumentaba con buen criterio que, realizando una función nomofiláctica de este apartado se extraía una *«triple argumentación»*: por un lado, que la renta objeto de gravamen era un concepto *«único, íntegro y sintético»;* que la referida renta estaba formada por un *«conjunto de partidas positivas y negativas»* y, por último, que, desde un prisma subjetivista, no tendría sentido hablar de resultados típicos y atípicos como en la anterior regulación [246].

> *«Tres. La base imponible se determinará.*
>
> *a) Por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio a que se refiere el número dos del artículo tercero de esta Ley.*
>
> *b) Por la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del periodo impositivo».*

En su apartado *a)* nos remitía a las rentas que conformarían el hecho imponible, previamente expuestas. De este modo, todas esas manifestaciones de capacidad económica se refundirían en un solo término de manera sintética, teniendo en consideración los signos que cada una arroje. Es decir, se adoptaba un concepto global de renta en donde el origen de los distintos componentes no tendría transcendencia, superándose así la tesis prevista en la regulación previa en donde sí se tenía en cuenta las diferentes fuentes de renta [247]. Sería este procedimiento (ingresos menos gastos) el único que contaba en un principio de un completo desarrollo legal, siendo el más conveniente de aplicar en un impuesto personal y sobre la renta [248].

Por otra parte, en su apartado *b),* se introdujo la posibilidad de cuantificar la base imponible mediante el *capital fiscal*. Para pormenorizar este concepto, tendremos que acudir al artículo 17, donde se establecía que *«el capital fiscal se determina por la diferencia entre el importe del activo y el de las obligaciones para con terceros, minorada, en su caso, por el saldo deudor de la cuenta de pérdidas y ganancias».*

En relación con este último método, Moreno Cerezo afirmaba que tenía una doble finalidad. Por un lado, permitía evitar posibles confusiones acerca

---

[246] *Vid.* Bueno Campos, E. en Amorós Rica, N. (1986). *Impuesto sobre sociedades / comentados por Narciso Amorós Rica...[et.al.].* Tomo IV. Vol I. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, pág. 258.

[247] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1981*). El impuesto...* Ob. cit., pág. 80.

[248] *Vid.* Albiñana García-Quintana, C. (1983). *Sistema tributario…* Ob. cit., pág. 220.

de lo que se debía entender por renta de la Entidad y, por otro lado, adquiría elevada utilidad cuando únicamente se conocía el inventario patrimonial del principio y del final del período impositivo, sin que existiesen fuentes documentales o contables adecuadas para establecer con exactitud los ingresos y gastos [249].

Al hilo de estos dos métodos resulta necesario matizar que, cuando la contabilidad se ajustase fielmente a la realidad, ambas alternativas deberían de tener el mismo resultado [250].

Para llevar a cabo el cálculo de los rendimientos que constituían la base imponible, entre los artículos doce y dieciséis se contenían de manera prolija las normas ínsitas al tratamiento de ingresos y gastos, esto es: ingresos computables; partidas deducibles y no deducibles; incrementos y pérdidas patrimoniales; y los métodos de valoración de ingresos y gastos. Sosteniendo el mismo juicio, no entraremos en su análisis.

Conviene mencionar también, los métodos previstos para la determinación de la base imponible, contenidos en el artículo 20. Nos resulta obligatorio cambiarle el número a la anterior oración ya que, en su apartado primero se establecía que: *«la base imponible se determinará en régimen de estimación directa»* disponiéndose a continuación en el siguiente punto que: *«nunca serán de aplicación regímenes de estimación objetiva global ni de estimación por Jurados»*.

Destacamos con esto, una de las principales novedades que incorporaba la regulación de la imposición societaria. Los regímenes de evaluación global, presentes desde el 1957 y que tanta controversia habían generado, se veían ahora abdicados en detrimento de los principios de justicia tributaria, capacidad económica e igualdad.

Apreciamos un significativo avance en cuanto al perfeccionamiento de la definición y determinación legislativa de la base imponible que, tal y como venimos avanzando, supuso un significativo progreso en cuanto a la modernización, legitimidad y razonabilidad del Impuesto sobre Sociedades nos referimos.

Por último, se mantuvo un tipo de gravamen proporcional, eso sí, con un leve incremento. En concreto se situaría en un 33% con carácter general, estando previstos otros supuestos en los que adquiriría un inferior porcentaje [251].

---

[249] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto.* Ob. cit., pág. 54.

[250] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1983). *Comentarios...* Ob. cit., pág. 54.

[251] Concretamente un 18% para Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Mutuas de Seguros Generales y Cooperativas; un 24% sobre los intereses y comisiones de ciertas entidades no residentes, y un 15% para la renta gravada de ciertas entidades exentas.

Dejando atrás la Ley y adentrándonos en el Reglamento, lo regulado en relación con el concepto de base imponible creemos que tendrá una acusada de relevancia. A nuestro parecer, esto supuso una frontera temporal ciertamente nítida en el ámbito de la práctica de compensación de pérdidas. Concretamente en el apartado primero de su artículo 35 se recogía que *«constituye la base imponible el importe de la renta en el período de la imposición, minorada, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores».*

Desde la entrada en vigor de este Reglamento, la base imponible de un ejercicio no se podía entender si no es de la mano de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios previos. Resáltese por otra parte la coletilla *«en su caso»* que introdujo el legislador quizás para cubrirse las espaldas. Podría referirse con esto al supuesto de no existencia de pérdidas que compensar o, aun existiendo estas, el obligado tributario no las quisiese aplicar.

En lo relativo a la definición de la base imponible, nada más nuevo que reseñar. Sin embargo, en relación con su determinación sí incidió el Reglamento con carácter notorio, no tanto en el fondo sino en la forma, dado el enfoque financiero-contable que desprende [252]. En particular el artículo 36 regulaba lo siguiente:

> *«1. Con carácter general, la base imponible se determinará por la suma algebraica de los rendimientos netos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio obtenidos o producidos en el ejercicio, deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo y de la aplicación de las normas contenidas en el presente Reglamento.*
>
> *2. La base imponible se determinará por la diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo, con apoyo en los datos contables y extracontables disponibles, cuando concurran las siguientes circunstancias:*
>
> *a) Que la situación de los registros y soportes contables no permita la aplicación del procedimiento general señalado en el apartado anterior.*
>
> *b) Que los datos disponibles permitan la determinación de la base imponible por este procedimiento.*
>
> *3. Cuando la determinación de la base imponible no pudiere ser realizada por los procedimientos anteriormente señalados, serán de aplicación métodos indirectos, conforme a lo dispuesto en la Ley 34/1980, de 21 de junio, y en las normas reglamentarias que sean de aplicación».*

[252] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1984). *Comentarios...* Ob. cit., pág. 140.

De los dos últimos apartados podemos inferir varias conclusiones. Por un lado, exponía los escenarios en los que se podría calcular la base imponible empleando la diferencia entre el capital fiscal presente en el principio y en el fin del ejercicio. Por otra parte, preveía el empleo subsidiario de métodos indirectos, como es lógico suponer, únicamente cuando la base imponible no pudiere cuantificarse a través de alguno de los dos anteriores.

En relación con el punto primero, apreciamos en él la transcendencia que se otorgaba a la contabilidad, lo que supondrá también un punto de inflexión en el protagonismo y la presencia de esta en la figura del tributo que estamos analizando. No obstante, aún no encontramos mención alguna al término *«resultado contable»*.

De este modo, en los dos artículos ulteriores se insistía sobre las implicaciones que la práctica contable en la imposición societaria, en concreto, en el apartado primero del artículo 38 se regulaba que *«los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad. A los efectos de este Impuesto se entenderán como valores contables los que resulten de la aplicación de los principios generales de contabilización y de los criterios y reglas establecidos en este Reglamento»*.

De manera previa, ya se habían delimitado las consecuencias de estas implicaciones; particularmente en los dos primeros apartados del artículo anterior. En el primero se entendería que *«la contabilidad refleja en todo momento la verdadera situación patrimonial de la entidad si se lleva conforme a lo dispuesto en los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación»*. En el segundo, era dispuesto que serían de aplicación *«los criterios y principios técnicos establecidos en el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero, o en los Planes Sectoriales correspondientes»*.

Así pues, se incorporaban al elenco del Impuesto sobre Sociedades dos nuevos actores protagonistas: el Código de Comercio y el Plan General de Contabilidad.

2.2.4.4 Imputación temporal

Conviene poner de relieve, en relación con el punto de vista temporal, la introducción de un precepto con carácter novedoso que vendría a suponer, bajo nuestro criterio, un importante avance que llegó para arrojar luz acerca de la

imputación de los ingresos y los gastos. Nos referimos con ello al artículo 22, del que analizaremos sus tres primeros apartados.

En el primero se regulaba que, tanto los ingresos como los gastos que constituyesen la base del Impuesto se imputarían *«al período en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos».*

Por su parte, establecía que los sujetos pasivos podrían utilizar criterios de imputación diferentes, sin que ello originase ninguna alteración en la calificación fiscal de los ingresos o gastos, siempre que se cumplieran dos requisitos: «q*ue se manifieste y justifique al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio en que deben surtir efecto»* y *«que se especifique el plazo de su aplicación. Dentro de este plazo, el sujeto pasivo deberá ajustarse necesariamente a los criterios por él mismo elegidos».*

Por último, el tercer apartado disponía que, en ningún caso, el cambio en el criterio podría provocar que ningún ingreso o gasto no fuera computado.

Era implantado de este modo, con carácter general, el criterio del devengo, en detrimento del criterio de caja. No obstante, se abrió la puerta a la posibilidad de poder emplear un método distinto por parte del contribuyente, eso sí, junto con dos limitaciones de carácter formal.

Siguiendo a Martínez Pérez, tras realizar una *«lectura detenida»* del primer apartado del artículo 22, se pudiera creer que el principio de devengo se cumpliría en todo caso, alcanzándose así la predicada *«claridad y exactitud»*. Sin embargo, habría tres escenarios en los que esto se pusiera en tela de juicio, que serían: las amortizaciones, las provisiones y la adquisición de valores con cupón corrido [253].

La conclusión que extraemos de esto es que, si en el año 1964 se rompió por primera vez la estanqueidad de los ejercicios al establecerse la *compensación de pérdidas,* de este modo se presenta la posibilidad de poder vulnerar el principio de independencia de los ejercicios a través de la elección de un modo de imputación distinto al de devengo.

Con respecto al desarrollo reglamentario, lo podemos considerar prácticamente baladí a efectos de este epígrafe en el ámbito de nuestro examen. Únicamente conviene subrayar que, tras su aprobación, la Administración podía rechazar el criterio alternativo al de devengo propuesto por el contribuyen-

[253] *Vid.* Martínez Pérez, A. (1986). Imputación temporal de ingresos y gastos. En Amoros Rica, N. *Impuesto sobre sociedades / comentados por Narciso Amorós Rica...[et.al.].* Tomo IV. Vol II. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, pág. 135.

te, siempre y cuando no cumpliese los principios que emanaban del propio Reglamento, cuando no reflejase la verdadera situación patrimonial o cuando con ello se pretendiese un diferimiento del pago del ingreso [254].

2.2.4.5 Período impositivo y devengo

En relación con la medida de tiempo en que se realiza el aspecto material del hecho imponible, *prima facie* el legislador recogió el guante del Texto Refundido de 1967, para posteriormente dotar de una mayor amplitud a su regulación. Concretamente, en el artículo 21 de la LIS del 1978 se especificaba que el período impositivo coincidiría con el ejercicio económico de la sociedad, no pudiendo exceder este de doce meses y devengando el último día del referido período. No obstante, se entendería concluido bajo cinco supuestos: *«cuando se liquide la cuenta de resultados», «*en *los casos de fusión o disolución de Sociedades», «cuando tenga lugar un cambio de residencia de la Entidad de España en el extranjero, o a la inversa», «cuando cese en su actividad un establecimiento permanente de una Sociedad no residente en España»* y, por último *«cuando una Sociedad no residente en España solicite la autorización correspondiente para retirar del territorio nacional los rendimientos gravados a que se hace referencia en el artículo séptimo de esta Ley».*

Así, se le concedieron dos limitaciones junto con una excepción. Por un lado, se estableció que el período impositivo coincidiría con el ejercicio económico de la entidad sin exceder este de doce meses, para después establecer una lista cerrada de exclusiones a esos dos requisitos, quizás un poco imprecisa [255], tratando de corregir de este modo omisiones que acarreaban problemas complicados de resolver [256]. De manera adicional, y como es lógico pensar, se volvió a fijar el devengo del tributo en el último día del período impositivo. No obstante, en base a la legislación mercantil, si los estatutos o la escritura de constitución no señalasen la fecha de terminación del período impositivo a través del devengo, podría situarse este sobre el último día del año natural [257].

---

[254] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1983). *Comentarios...* Ob. cit., pág. 140.
[255] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1984). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 659.
[256] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1981*). El impuesto...* Ob. cit., pág. 313.
[257] *Vid.* Amorós Rica, N. (1986). *Impuesto…* Ob. cit., pág. 103.

2.2.5 **Compensación de pérdidas**

2.2.5.1 Regulación prevista en la Ley

Para materializar el siguiente análisis hemos decidido seguir el hilo temático que emana tanto de la propia Ley como del desarrollo reglamentario. Para dotarlo de una mayor profundidad nos apoyaremos también en la doctrina científica más relevante y destacada de la época. Queremos expresar con esto que creemos coherente no incluir –salvo alguna pincelada– tanto jurisprudencia como doctrina administrativa por no detenernos en demasía en aspectos que son accesorios a nuestro objeto principal de estudio.

Con la entrada en vigor de la Ley 61/1978, la compensación de pérdidas encontraba su cobijo legislativo en su artículo 18, el cual únicamente establecía que *«si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos».*

Prima facie, no experimentaría cambios significativos, sin embargo, si nos detenemos a pormenorizar el sentido nomofiláctico de estas líneas sí que encontramos ciertas divergencias en su razón de ser, que a continuación detallaremos.

Por vez primera, la figura de *compensación de pérdidas* se presenta próxima a la de *base imponible negativa*. Consideramos que este hecho no puede pasar desapercibido en nuestra investigación, ya que será el binomio sobre el que se asiente en el futuro la práctica de *compensación de bases imponibles negativas.* De hecho, ciertos autores como Moreno Cerezo, ya le otorgaban tal consideración por aquel entonces [258].

Continuando con el análisis de la regulación, encontramos ciertas diferencias en relación con la prevista en el Texto Refundido de 1967. Por un lado, en la LIS del 1978 se desarrollaba el término de compensación de pérdidas de un modo más *escueto,* lo que derivaba, por otro, en la supresión de las limitaciones que le eran inherentes. Nos referimos con esto a la obligación de que las citadas pérdidas emanasen de la misma actividad o actividades relativas al objeto social de la entidad, a la prohibición de que derivasen de enajenaciones o amortizaciones llevadas a cabo con coeficientes superiores a los máximos autorizados y al saneamiento financiero que, con posterioridad, analizaremos.

[258] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto…* Ob. cit., pág. 196.

Por el contrario, el período previsto para poder llevar a cabo la compensación seguía establecido en cinco años. Así pues, únicamente serían ajenas a la compensación, aquellas pérdidas que tuviesen su origen en operaciones o partidas no computables fiscalmente [259].

Merece la pena recordar que, pese al protagonismo creciente que experimentaría la contabilidad en este período legislativo, sería el resultado fiscal y no el contable el que se emplease como pérdida compensable [260]. En este sentido «es importante reiterar que se compensan bases imponibles y no saldos negativos de la cuenta de Pérdidas y Ganancias» [261].

Con todo esto, pese a que todavía la base imponible no derivaba *ex lege* del resultado contable, sí es cierto que la relación entre la contabilidad y la fiscalidad ya mostraba signos de tirantez, discrepancia y falta de uniformidad en su criterio. Al respecto Mosquera Suárez traía a colación que *«la base imponible, salvo en raras ocasiones, no coincide con el resultado antes de impuestos determinado contablemente, por efectos de las normas de valoración, criterios de imputación y calificación como ingresos o gastos de determinadas partidas, discrepantes en uno y otro ámbito»* [262].

De este modo, resultaba necesaria una regulación más prolija que pacificase la relación entre ambas figuras y, con este fin en el punto de mira vio la luz el Reglamento del año 1982, tal y como hemos expuesto con anterioridad.

2.2.5.2 Desarrollo reglamentario

Replicando el proceder de nuestro análisis, nos resulta obligatorio acudir al desarrollo normativo para dar cuenta de sus incidencias relativas a la compensación de pérdidas. Conviene adelantar que se llevó a cabo una regulación mucho más prolija, en la que se plasmaban con mayor nitidez una serie de características, requisitos y límites que afectaban a esta figura.

En particular, se situaba en la Sección V –Compensación de pérdidas– del Capítulo IV –*Base imponible*– del Título I –*Régimen general*–, del texto reglamentario y, en concreto, entre los artículos 156 y 163, ambos incluidos.

---

[259] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1986). Compensación de pérdidas. En Amorós Rica, N. *Impuesto sobre sociedades / comentados por Narciso Amorós Rica...[et.al.]*. Tomo IV. Vol. II. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, pág. 39.

[260] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto…* Ob. cit., pág. 195; Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1981*). El impuesto...* Ob. cit., pág. 37.

[261] *Vid.* Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1984). *Impuesto...* Ob. cit., pág. 207.

[262] *Vid.* Mosquera Suárez, C. Aspectos temporales... Ob. cit., pág. 499.

2.2.5.2.1 *Compensación de pérdidas. Art. 156*

En el primero de ellos, encontraríamos las directrices generales que emanaban de su razón de ser:

> *«1. Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado dentro de los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos a aquel en que se originó la pérdida, distribuyendo la cuantía en la proporción que el sujeto estime conveniente.*
>
> *2. A estos efectos, la base imponible derivada de las operaciones realizadas en el ejercicio se minorará por el importe que la Sociedad decida compensar de las bases imponibles negativas habidas en los ejercicios cerrados en los cinco años precedentes».*

Podemos apreciar como el límite temporal seguiría inalterado, pero con un pequeño matiz. Véase que en el primer apartado se especificaba que *«podrá ser compensado dentro de los cincos ejercicios inmediatos y sucesivos»* y, sin embargo, en el segundo se establecía que *«en los ejercicios cerrados en los cinco años precedentes»*. En este sentido matizaba Moreno Cerezo que el empleo del concepto *sucesivos* en detrimento de *siguientes* no podría significar, en el supuesto de la *«interrupción de la serie de compensaciones»* debido a un resultado positivo, *«la caducidad del derecho a compensar en los siguientes hasta el fin del quinquenio»* [263]. Si bien es cierto que en el primero se refería a la generación y en el segundo a su aplicación, existía una diferencia sustancial: la incorporación del término *años* en lugar de *ejercicios*. Esto tenía unas importantes implicaciones. Por ejemplo, pudiera ocurrir la no coincidencia entre el año y el ejercicio. Como muestra, tendremos aquellos períodos impositivos con una duración inferior al año natural, ya que, del primer apartado del artículo veintiuno de la LIS, extraíamos que debería ser inferior a doce meses. En estos supuestos, dentro del plazo de cinco años naturales, podría darse el caso de haberse llevado a cabo un número superior de períodos impositivos [264].

Sin embargo, con la entrada en vigor de la *Ley 21/1982, de 9 de junio, sobre medidas de reconversión industrial*, encontramos lo que pudiera ser la primera ampliación del plazo estipulado para poder realizar la compensación de pérdidas, pero no con carácter genérico. En el apartado uno de su primer artículo se establecía que *«en aquellos sectores industriales de interés general que atraviesen situaciones de crisis de especial gravedad, el Gobierno, con carácter excepcional, podrá, a propuesta de los Ministros de Economía y Co-*

[263] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto…* Ob. cit., pág. 196.
[264] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. Compensación… Ob. cit., pág. 38.

mercio, Hacienda, Trabajo y Seguridad Social e Industria y Energía, aplicar, por Real Decreto, medidas de reconversión de entre las contenidas en la presente Ley…», matizando posteriormente en el análogo apartado de su artículo tercero: *«el Real Decreto podrá otorgar a las Empresas que se acojan al proceso de reconversión industrial los siguientes beneficios tributarios:… f) Los plazos aplicables para la compensación de bases imponibles negativas, si proceden de las actividades incluidas en el Plan de Reconversión… se contarán a partir del primer ejercicio que arroje resultados positivos de aquellas actividades dentro de la vigencia de dicho Plan».*

Como podemos extraer de esta regulación, para ciertos supuestos concretos –reconversión industrial– a los que es referida y, con carácter excepcional, el plazo para realizar la práctica compensatoria podría alargarse en los años correspondientes al período previo al primer ejercicio que el resultado de la entidad arrojase signo positivo. Esto es, imagínese, que se tardase cuatro ejercicios en obtener beneficios derivados de la práctica societaria incluida en el citado Plan de Reconversión, pues bien, el cómputo para poder aplicar el importe generado en el primero de ellos podría diferirse hasta siete períodos impositivos en el tiempo. Entendemos con esto que el *dies a quo* se fijaría en el primer ejercicio con beneficios, independientemente del resultado de los ulteriores.

En el mismo sentido, pero avanzando una década en el tiempo, se introduciría otra excepción al período previsto para poder llevar a cabo la compensación, aunque no para todos los sujetos pasivos. Concretamente, con la entrada en vigor del *Real Decreto-ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo*, se suprimió el límite previsto por la Ley 61/1978 –cinco años– para aquellas bases negativas que derivasen de la realización de nuevas actividades realizadas por entidades ya existentes o de nueva creación. Pero para que esto sucediera, debían cumplirse tres supuestos: que la referida actividad no se hubiere realizado anteriormente bajo otra titularidad; que se llevase a cabo en un local o establecimiento independiente; y que se tratase de actividades que tuvieran su inicio entre el dos de marzo de 1993 –la entrada en vigor del Real Decreto-Ley– y el treinta y uno de diciembre de 1994. Así pues, se podría excepcionar la limitación temporal establecida con carácter general, respecto a las bases imponibles negativas correspondientes a los períodos cerrados durante los tres años siguientes a la fecha de inicio de la nueva actividad; pero únicamente de la parte que derivase de esta [265].

[265] *Vid.* Mosquera Suárez, C. (1986). Aspectos... Ob. cit., pág. 503.

Como corolario de lo previsto de manera explícita en el artículo 156 del Reglamento, se le otorgaba al contribuyente la potestad de poder repartir las pérdidas generadas a la hora de formular la declaración del impuesto –art.158– de la manera que estimase oportuna [266], de este modo, quizás podría interesarle aplicar algún beneficio fiscal en detrimento de compensar las pérdidas generadas.

Sería esta la posición que adoptase el Alto Tribunal de un modo previo a la entrada en vigor del Reglamento, ya que en el Fundamento Jurídico quinto de la STS de 5 de febrero de 1980 argumenta *«son las Sociedades las titulares del derecho a fijar no solamente la voluntad de compensar beneficias con pérdidas, sino también, la forma de hacerlo es decir, los ejercicios en los que tal compensación se realizará (siempre que lo hagan dentro de los cinco siguientes a aquel en el que sufrieron pérdida)»* [267].

Al hilo del segundo apartado del artículo 156 del Reglamento, Sanz Gadea se preguntaba si las bases imponibles negativas se aplicaban sobre la base imponible del ejercicio para llegar a una suerte de «base liquidable», opción que descartaba a renglón seguido, empero afirmaba que *«la expresión del R.I.S, en conexión con lo establecido en el artículo 53 L.G.T. puede dar pie a ello».* El argumento en el que fundamentaba su rechazo a esta tesis tenía su razón de ser el artículo 161 del Reglamento, que disponía que el tipo de gravamen sería de aplicación sobre la base imponible, desechando de este modo cualquier indicio de base liquidable [268].

Por su parte, Moreno Cerezo, sin tantas dudas, esgrimía –previo a la publicación del Reglamento– que la compensación se llevaba a cabo reduciendo la base imponible de los ejercicios posteriores, y no como un crédito de impuesto, es decir que operaba en la base y no en la cuota [269]. En la misma línea se mostraba la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria sosteniendo que *«…la compensación se instrumenta como un componente más de la base imponible…no como una posible reducción de la base imponible para obtener la liquidable, ya que esta última no existe en el actual Impuesto sobre Sociedades»* [270].

---

[266] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1983). *Comentarios...* Ob. cit., pág. 126; Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto…* Ob. cit., pág. 196; Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1984). *Impuesto...* Ob. cit., pág. 207.

[267] Sentencia del Tribunal Supremo del 5 de febrero de 1980; ECLI:ES:TS: 1980:1493.

[268] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1986). Compensación… Ob. cit., pág. 40; Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto...* Ob. cit., pág. 805.

[269] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto.* Ob. cit., pág. 196.

[270] *Vid.* Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1984). *Impuesto...* Ob. cit., pág. 207.

Bajo nuestro punto de vista, bastaría con realizar una exégesis del concepto de base imponible que introdujo el propio Reglamento y que hemos expuesto con anterioridad, para desechar cualquier tipo de incógnita al respecto.

2.2.5.2.2 *Límite de la compensación. Art. 157*

Con respecto al límite cuantitativo, estaba recogido en el artículo 157, donde se establecía que *«en ningún caso se podrá deducir en concepto de compensación de pérdidas, en un ejercicio, un importe superior a la base imponible positiva derivada de las operaciones realizadas en el mismo».*

Por lo tanto, no se podía declarar una base negativa a efectos de liquidar el tributo derivada de compensar una cantidad negativa mayor del montante que procedente de las operaciones que se realizasen en el mismo, cerrando la puerta a la devolución pecuniaria. De este modo, podría llegarse a una base imponible cero, pero nunca negativa, ya que, de ser así, el límite temporal de los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos carecería de sentido alguno [271].

2.2.5.2.3 *Momento de practicar la compensación. Art. 158*

Advertimos aquí un requisito que evidentemente debería cumplir el obligado tributario para poder llevar a cabo la práctica compensatoria y, no es otro, que hacerlo constar en la propia declaración, manifestándolo de manera expresa [272]. En el artículo 158 se establecía que *«la compensación de las bases imponibles se realizará por el propio sujeto pasivo al tiempo de formular la propia declaración del Impuesto sobre Sociedades».*

Así, la práctica de la compensación de bases imponibles negativas se realizaba por el sujeto pasivo en la propia autoliquidación del tributo. Debido a esto, actuaría como un auténtico ajuste extracontable [273].

---

[271] *Vid.* SANZ GADEA, E. (1987). *Impuesto....* Ob. cit., pág. 806; BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J. [*et al.*]. (1983). *Comentarios...* Ob. cit., pág. 126; Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1984). *Impuesto...* Ob. cit., pág. 207; MOSQUERA SUÁREZ, C. Aspectos… Ob. cit., pág. 500.

[272] *Vid.* MOSQUERA SUÁREZ, C. Aspectos temporales del Impuesto. En GONZÁLEZ MOZOS, E. (Coord.). (1993). *Manual...* Ob. cit., pág. 500.

[273] *Vid.* SANZ GADEA, E. (1987). *Impuesto*… Ob. cit., pág. 807.

2.2.5.2.4 *Requisitos para la compensación. Art. 159*

En el apartado *a)* del artículo 159 se regulaban los requisitos relativos al carácter de la liquidación al establecer este que *«se trate de bases imponibles negativas con carácter definitivo, bien por haber sido comprobadas por la Inspección, bien por haber ganado la prescripción».* Apuntillando a renglón seguido: *«en tanto no tengan carácter definitivo, las compensaciones realizadas por el sujeto pasivo tendrán la consideración de provisionales pudiendo ser objeto de rectificación posterior por la Administración tributaria».*

Extraemos de ello que, mientras no adquirieran ese matiz definitivo que derivaba de las circunstancias previstas *ex lege*, podrían ser las compensaciones rectificadas por parte de la Administración. Por lo tanto, la compensación realizada por la sociedad tendría carácter provisional en cuanto no se hubiere realizado la comprobación de la pérdida por la Inspección o no hubiera adquirido firmeza por haber ganado la prescripción [274]. En el caso de que se hubiesen determinado incorrectamente, podrían dar origen a la calificación de infracción tributaria, tipificada en el 169, apartado *c)* de la LGT de 1963 [275].

Concluimos así que la propia Administración no podría comprobar en un ejercicio que ostentase la consideración de no prescrito aquellas bases imponibles negativas que provinieran de ejercicios prescritos; por lo que el plazo de prescripción empezaría a contar desde el ejercicio en el que se produjo la pérdida [276].

2.2.5.2.5 *Compensación de bases imponibles negativas procedentes de ajustes fiscales. Saneamiento financiero. Art. 160*

Resulta preciso exponer el que sería uno de los artículos que más controversia generó de todo el desarrollo reglamentario; el artículo 160. Aunque ciertos autores subrayan la intrascendencia que sería ínsita al mismo [277], lo cierto es que, debido al proceso legislativo previo y posterior a la entrada en vigor del Reglamento, creemos que no hay nada más lejos de la realidad. En primer lugar, para explicar lo anterior, conviene subrayar –pese a que no hiciese acto de presencia en la normativa vigente en la época– el término de *saneamiento financiero*.

---

[274] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1983). *Comentarios...* Ob. cit., pág. 126; Mosquera Suárez, C. Aspectos... Ob. cit., pág. 500.

[275] *Vid.* Mosquera Suárez, C. Aspectos... Ob. cit., pág. 500.

[276] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto…* Ob. cit., pág. 808.

[277] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1983). *Comentarios...* Ob. cit., pág. 127.

La génesis de esta cuestión puede derivar de la espinosa simbiosis entre la contabilidad y la fiscalidad. Entendemos por esta práctica al hecho de saldar el resultado contable negativo con cargo a los beneficios futuros en el momento en el que se produzcan (resultado del ejercicio) o inclusive contra capitales propios (reservas, capital social…). En el Texto Refundido del año 1967 sí estaría previsto al disponer su artículo 19: *«podrán saldar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados de los cinco siguientes»,* tal y como hemos expuesto en el anterior capítulo.

Pues bien, volviendo al Reglamento del 1982 y, concretamente a su artículo 160, en él se establecía que *«cuando la base imponible negativa provenga exclusivamente de ajustes fiscales sobre la magnitud del resultado contable, la Empresa podrá realizar libremente su compensación en los cinco años inmediatos siguientes».*

¿Qué entendemos, pues, por una base imponible negativa que emane *única y exclusivamente de ajustes fiscales*? Quintas Bermúdez, manteniendo de momento al margen la tormenta interpretativa, nos brinda una respuesta a este interrogante al argumentar que será *«aquélla que se produce en períodos impositivos en que el resultado contable es positivo como consecuencia de diferencias negativas de valoración (o…de ajustes extracontables negativos, o disminuciones del resultado contable)»* [278]. En el mismo sentido, la propia Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, realizando una exégesis del precepto, explica su razón de ser al afirmar que *«trata de poner de relieve que la base imponible negativa no es sólo el saldo neto contable del ejercicio, sino que es la resultante de practicar los ajustes extracontables que procedan (tanto aumentos como disminuciones) en la hoja de declaración»* [279].

Sin embargo, conviene destacar, tal y como sostenía Quintas Bermúdez, que en el Proyecto del Reglamento estaba previsto un apartado del referido artículo que establecía el siguiente requisito para poder compensar pérdidas y que finalmente no llegó incorporarse al desarrollo reglamentario *«que la Sociedad haya saneado financieramente sus pérdidas contables, al menos en un importe igual a la cuantía a compensar. Esto será de aplicación en aquellos casos en que la base imponible negativa del ejercicio se corresponda, total o parcialmente, con resultados contables también negativos en el mismo ejercicio»* [280]. Bajo nuestro punto de vista, esto sería de los detonantes principales de la controversia interpretativa generada al respecto. Por tanto, la cues-

[278] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1984). *Comentarios...* Ob. cit., pág. 600.
[279] *Vid.* Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1984). *Impuesto...* Ob. cit., pág. 211.
[280] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1984). *Comentarios...* Ob. cit., pág. 600.

tión aquí era dilucidar si, con la redacción otorgada finalmente, el saneamiento financiero era condición *sine qua non* para poder realizar la compensación de bases imponibles negativas.

De ser la respuesta positiva, las implicaciones podrían ser ingentes, ya que por ejemplo, las sociedades deberían elegir entre compensar las pérdidas pasadas contra beneficios futuros o poder repartir dividendos contra los mismos resultados positivos ya que, a diferencia del procedimiento actual, la base imponible no estaría ligada de forma plena al resultado contable y, este derecho no se recogía cuantificado como cuota, por lo que la incisión en el resultado del ejercicio como tal, sería mayor.

Ciertos autores se mostrarían a favor del requisito saneador. Un ejemplo de ello sería el propio Quintas Bermúdez quien argumentaba que, con el saneamiento financiero previsto en un primer momento, se perseguía la protección de los intereses de terceros, así como la conservación del patrimonio de la empresa [281]. La misma postura parecía mantener Buireu Guarro quien subrayaba el control que el saneamiento generaría en la práctica compensatoria [282].

En contraposición encontramos a autores como Sanz Gadea que no compartían tal tesis argumentando que *«el saneamiento financiero entendido como saneamiento contable…no protege en absoluto los intereses de terceros, pues hoy en día nadie contrata una sociedad confiando en la cifra de capital»* [283]. En su opinión, el hecho de no encontrar esta práctica apoyo legal en los articulados reguladores, sería un indicio de su no obligatoriedad. No obstante, sostenía que *«si la L.S.A o cualquier otra disposición exige que la sociedad realice el saneamiento financiero, éste será requisito para la compensación de pérdidas; por el contrario, si tal saneamiento financiero no es n necesario, tampoco será requisito para la compensación de pérdidas».* Poniendo de manifiesto de este modo, el *«puente entre el Derecho Fiscal y el Derecho Mercantil»,* que la teoría del saneamiento financiero lleva aparejada [284]. De forma análoga, el ya referido Quintas Bermúdez también compartía esta última reflexión al asegurar que esta práctica *«aseguraba la correlación entre las normas fiscales, los principios contables y de prudente gestión de las empresas y las disposiciones mercantiles»* [285].

---

[281] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1984). *Comentarios...* Ob. cit., pág. 600.

[282] *Vid.* Buireu Guarro, J. (1981). *Tratamiento contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Empresa. Madrid.

[283] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto*.... Ob. Cit., pág. 801.

[284] Refiriéndose con L.S.A. a la Ley de Sociedades Anónimas. Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto*... Ob. cit., págs. 805 y 803.

[285] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1986). Compensación ... Ob. cit., pág. 34.

Para finalizar nuestro análisis doctrinal relativo al saneamiento financiero, nos gustaría traer a colación la opinión acerca del mismo que, una década más tarde, realizaría Suárez Mosquera con absoluta claridad y precisión. Para el citado autor, desde la entrada en vigor de la Ley 61/1978 no podría exigirse saneamiento alguno para poder llevar a cabo la compensación de pérdidas, debido a dos motivos incuestionables. Por un lado, hacía hincapié, en que la propia Ley no lo exigía y, debido a esto no se podía *«encontrar un apoyo a esta tesis»*. Conviene apuntillar también, que el propio Reglamento tampoco lo hacía. Sin duda alguna encontramos aquí un motivo de peso para justificar la no obligatoriedad del saneamiento. Por otro lado, argumentaba que lo que se compensaban eran las bases imponibles negativas, no los resultados contables [286], recalcando a renglón seguido que podía darse el caso de existir una base imponible negativa a la par de un resultado contable positivo y viceversa, motivo por el cual estaba previsto el propio artículo 160 del Reglamento [287].

Según nuestro criterio, la argumentación esgrimida por este último autor, quizás por ser la realizada con una mayor distancia temporal a la normativa reguladora por aquel entonces, puede considerarse como la más acertada.

Conviene destacar, por último, que, pese a que la doctrina del Consejo de Estado era contraria a implantar la obligatoriedad del requisito de saneamiento financiero para llevar a cabo la práctica compensatoria, debido a carecer esto de cobertura legal [288], no será menos cierto que el criterio que derivaba de la Administración, manifestado mediante consultas vinculantes presentes en la Orden de 17 de junio de 1981 [289], se decantó por la tesis del saneamiento financiero [290].

2.2.5.2.6 *Compensación de bases imponibles negativas de Sociedades transparentes. Art. 161*

Siguiendo el transcurso de nuestro examen, acudiremos ahora al artículo 161, encargado de regular la compensación de pérdidas en sociedades que ostentasen la condición de transparentes, que no serán otras que las que se resguardaban bajo el paraguas del régimen de transparencia fiscal.

---

[286] Debemos seguir subrayando que estas todavía no estaban reguladas de la mano de los resultados contables.

[287] *Vid.* Suárez Mosquera, C. (1993). Aspectos... Ob. cit., págs. 502 y 503.

[288] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto*.... Ob. cit., pág. 803; Quintas Bermúdez, J. (1986). Compensación ... Ob. cit., pág. 35.

[289] En particular entre las consultas sesenta y seis y la setenta, ambas incluidas.

[290] *Vid.* Quintas Bermúdez, J. (1986). Compensación ... Ob. cit., pág. 35.

A priori, los rendimientos de estas sociedades no tributarían a través del Impuesto sobre Sociedades, exceptuando aquellos que estuviesen regulados expresamente, a los que les resultaría de aplicación lo previsto para el régimen general y, sería en ese terreno donde entraría en juego la relación entre bases imponibles negativas y sociedades transparentes. En concreto cuando se daba esta simbiosis quedaría regulada como sigue:

> *«1. A efectos de determinar el beneficio imputable a los socios por las Sociedades transparentes, la base imponible por las operaciones realizadas en el ejercicio se minorará de acuerdo a lo expuesto en los artículos anteriores de esta sección, por la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios en que la Sociedad no figurase acogida al régimen de transparencia fiscal.*
>
> *2. No obstante, el socio no podrá atribuirse esta minoración cuando con anterioridad la hubiese tenido en cuenta en la valoración de su patrimonio a efectos fiscales, o cuando hubiese adquirido su participación en ejercicio posterior aquel en que se produjeron las pérdidas».*

El primer requisito que podemos extraer es que al beneficio que fuese imputable a los socios derivados de las Sociedades transparentes, podría ser minorado a tenor de la normativa prevista para la compensación de pérdidas con carácter general –ya expuesta–, siempre y cuando las bases negativas derivasen de un período en el que la entidad no estuviese sujeta al régimen de transparencia fiscal.

Sin embargo, el legislador adicionaba en el segundo apartado una prohibición de su puesta en práctica, sostenida por uno de los dos siguientes pilares: cuando la participación en la sociedad se hubiese adquirido de manera ulterior a la generación de las referidas pérdidas o, cuando con carácter previo hubiese tenido en cuanta esas rentas negativas para realizar una valoración de su patrimonio a efectos fiscales.

No obstante, con la entrada en vigor de la *Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* se modificó el artículo 19 –Régimen de transparencia fiscal– de la Ley 61/1978, suprimiendo cualquier posibilidad de imputar las bases negativas a los socios, empero pudiendo estas compensarse con otras que fuesen obtenidas por la sociedad transparente en los cinco años siguientes [291].

Del mismo modo se derogó el apartado primero del artículo 161 del Reglamento, pudiendo la sociedad compensar desde entonces, tanto las bases negativas procedentes de ejercicios que no tributaron en régimen de transpa-

[291] *Vid.* Mosquera Suárez, C. (1993). Aspectos... Ob. cit., pág. 500.

rencia fiscal como las que sí lo hubieran hecho [292]. Así pues, la sociedad transparente bebería de la fuente del régimen general en lo relativo a la compensación de pérdidas, compartiendo las mismas características [293].

2.2.5.2.7 *Comprobación inspectora. Art. 162*

Llegamos ahora a uno de los aspectos centrales de nuestro estudio que, a la postre contará con un apartado propio de nuestro trabajo. Nos referimos con esto a la actividad inspectora que, por aquel entonces, encontraría su desarrollo en el artículo 162 RIS. En particular, se establecía que:

> *«1. La Inspección Financiera y Tributaria, al proceder a la comprobación de las declaraciones, hará constar en acta de constancia de hechos la base imponible resultante por aplicación de los preceptos-legales y reglamentarios que procedan.*
>
> *2. La oficina competente, a la vista de las actuaciones y las alegaciones en su caso, del sujeto pasivo, acordará la cifra a compensar que notificará seguidamente, advirtiendo de los recursos que contra el acuerdo puedan interponerse.*
>
> *3. Hasta tanto no exista acuerdo firme sobre la cifra a compensar, las actuaciones de la Inspección en la comprobación del impuesto por los ejercicios económicos, cuya base imponible se encuentre afectada por aquella determinación, se documentarán en actas previas.*
>
> *4. Definido el importe a compensar conforme a los apartados anteriores, el sujeto pasivo procederá a rectificar la cuantía de la cuenta que refleje la base Imponible negativa mediante los oportunos asientos correctores, de modo que aparezca debidamente reflejada la cifra compensable durante el período de los cinco ejercicios siguiente a aquel en que se produjo la base imponible negativa».*

Poco hemos de mencionar al respecto ya que los tres primeros apartados serían derogados con la introducción en el año 1986 del primer Reglamento General de la Inspección de los Tributos [294], manteniendo vigor únicamente el número cuatro, de corte meramente formal. En él se establecía la obligación de rectificar contablemente la cifra a compensar en el momento que se rectificara una declaración provisional. Si esta cuantía estuviera prevista en las cuentas de orden, serán estas las rectificadas o en su caso, las notas del balance de las que emanen los ajustes extracontables [295].

---

[292] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto*…. Ob. cit., pág. 808.

[293] *Vid.* Mosquera Suárez, C. (1993). Aspectos… Ob. cit., pág. 501.

[294] A través del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

[295] *Vid.* Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1984). *Impuesto...* Ob. cit., pág. 212.

Como último apunte al hilo de la comprobación, hay que mencionar que, desde la entrada en vigor de la *Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria*, se estipuló el tipo de infracción tributaria grave previsto en la LGT de 1963 [296] para aquellos casos en los que, tras una actividad inspectora, se produzca la disminución de la base imponible negativa declarada.

2.2.5.2.8 *Consecuencias del incumplimiento de las condiciones y requisitos de compensación. Art. 163*

Poniendo fin al análisis de los artículos reglamentarios relativos a la compensación de pérdidas, llegamos al último precepto de los citados, el 163. En él se regulaban las consecuencias del no cumplimiento de las obligaciones tanto formales como materiales. En concreto se establecía que *«el incumplimiento de los requisitos, tanto materiales como formales y contables, dará lugar a la anulación de la compensación practicada y a la aplicación, en su caso, de las sanciones previstas en la legislación vigente. Se exigirá además, si procede, los correspondientes intereses de demora».*

No obstante, acerca de las obligaciones de corte formal y contables, conviene recordar que, eran dos las que exigía la Orden de 14 de diciembre de 1964, particularmente la inscripción contable en cuenta independiente con indicación del ejercicio en el que se hubieran producido y adicionalmente la comunicación al Delegado de Hacienda la intención de llevar a cabo la compensación de pérdidas.

Con respecto a la segunda, no tendría demasiado recorrido ya que, tal y como expone Sanz Gadea, el propio TEAC «rebajó sus efectos» mediante dos resoluciones (20-3-1974 y 29-10-1974) en las que se disponía que*: «… el escrito a que se refiere la norma quinta de las tantas veces citada disposición de 4 de diciembre de 1964, por su naturaleza y misión no puede ser considerada como declaración ni tampoco como solicitud para el reconocimiento de un derecho, no teniendo más alcance que el puramente informativo»* considerando de este modo el amplio alcance otorgado a una orden a la que subordina el disfrute de un derecho y, debido a que por entonces tal obligación no tendría vigencia, quizás el Reglamento de 1982 al mencionar el término requisitos

[296] Concretamente en su artículo setenta y nueve se recogían las sanciones graves, estando prevista como tal en su apartado c) el hecho de: *«Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros».*

formales pudiera referirse a «restos» de legislación no vigentes [297]. De hecho, en el mismo sentido se posicionaron autores como Banacloche Pérez al sostener que: *«La compensación de pérdidas no se subordina en la Ley a la solicitud previa por parte del sujeto pasivo como sucedía reglamentariamente en el sistema anterior. La base imponible negativa puede ser compensada, en la actualidad, automáticamente, en cuanto se produzcan resultados positivos»* [298] y la Escuela de Inspección Financiera y Tributaria argumentando: *«la Ley no impone ninguna condición especial (comunicación previa, etc.) para poder acogerse a la compensación que se establece; por tanto, es un derecho que podrán las Empresas ejercer a voluntad. Tampoco en el Reglamento se imponen condiciones especiales para el disfrute de este derecho legal»* [299].

Por otra parte, en lo relativo a la primera, nos encontramos con la obligación contable prevista en el ya expuesto apartado cuarto del artículo 162, al hacer referencia a esa *«cuenta que refleje la Base Imponible negativa»*, por lo que entendemos que tal obligación sí seguía vigente.

Sin embargo, en el momento de su compensación no sería necesario que las pérdidas figurasen en el balance de la entidad ya que podrían haberse visto canceladas por aplicación de ciertos motivos previstos en la legislación, como puede ser el saneamiento financiero [300], siempre que el sujeto pasivo mantuviera en la contabilidad el juego de cuentas de orden que reflejasen adecuadamente las cifras susceptibles de compensación, según el criterio tomado por la Dirección General de Tributos (6 de mayo, 23 de junio y 23 de julio de 1980) [301].

En el mismo sentido y de manera previa a la publicación del Reglamento se posicionaba Moreno Cerezo al afirmar, apoyándose en lo regulado para el IRPF, que *«la cuantía de la pérdida compensable debe figurar en la contabilidad de la Empresa en cuenta independiente, con indicación del ejercicio a que corresponda. A dicha cuenta se abonarán las sucesivas compensaciones (o amortizaciones) en la cuantía que la Entidad estime conveniente»* [302] para lo que *«conviene establecer cuentas de orden, diferenciadas por ejercicio, que irán siendo minoradas en su importe, de mayor a menor antigüedad, o canceladas cuando se haya agotado el plazo legal correspondiente»* [303].

---

[297] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto*…. Ob. cit., pág. 806.
[298] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1981*). El impuesto*... Ob. cit., pág. 288.
[299] *Vid.* Escuela de Inspección Financiera y Tributaria (1984). *Impuesto*... Ob. cit., pág. 208.
[300] Véase la reducción de capital prevista en el artículo 99, o la disolución regulada por el artículo 150, ambos de la *Ley de 17 de julio de 1951 sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas*.
[301] *Vid.* Banacloche Pérez-Roldán, J. [*et al.*]. (1981*). El impuesto*... Ob. cit., pág. 291.
[302] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto.* Ob. cit., pág. 199.
[303] *Vid.* Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto.* Ob. cit., pág. 197.

Con todo esto, las consecuencias que tendría el incumplimiento de las obligaciones establecidas consistirían en la anulación de la compensación practicada, junto con las sanciones previstas por la normativa vigente, así como –de ser el caso– intereses de demora. Quizás fuese esto ciertamente desorbitado para el incumplimiento de un simple requisito contable [304].

2.2.6 **Recapitulación del período**

Aunque en el momento de la redacción y posterior entrada en vigor de *la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal*, todavía no había sido promulgada la Constitución del 1978, vemos como, quizás, el influjo que esta última tendría en la primera era ya ciertamente palpable. Por lo que, si analizamos detalladamente la cronología e invertimos la ecuación, podemos preguntarnos si podría haber tenido la Ley 50/1977, así como todos los trabajos que la auspiciaron, cierta influencia en el desarrollo de ciertos principios y regulaciones que a la postre se introdujeron en la Constitución del año 1978.

Sea como fuere, lo cierto es que el sentido que se le dio a la legislación y desarrollo reglamentario del Impuesto sobre Sociedades sí venía condicionado en ciertos aspectos por la novedosa Constitución recién inaugurada. Afirmamos con esto que se provocó una tangible ruptura en mucho de los aspectos principales del tributo –tal y como hemos detallado con anterioridad– produciéndose así una modernización e internacionalización de la imposición empresarial.

Del mismo modo, también se persiguió un aumento de la eficiencia, igualdad y justicia, auspiciado esto quizás, por las consecuencias derivadas de la instauración de la democracia, período caracterizado por un sinnúmero de cambios que empezaban a discernirse en el horizonte fiscal estatal y que la Ley 50/1977 había recogido de antemano.

Por otra parte, puede apreciarse claramente –y así emana del artículo 16 de la propia LIS del 1978– la intención por parte del legislador de aproximar los conceptos de fiscalidad y contabilidad, intención que quedó más que patente cinco años después, con la entrada en vigor del Reglamento. Pese a que habría que esperar a que el resultado contable tuviese un protagonismo principal a la hora de dictaminar la cuantificación del hecho imponible, este acercamiento sin lugar a duda podría considerarse la semilla de dicho acontecimiento en el futuro. Sería en el propio preámbulo de la disposición reglamentaria donde se puso de manifiesto que *«en el desarrollo reglamentario del Impuesto*

[304] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1987). *Impuesto...* Ob. cit., pág. 807.

sobre Sociedades no podría prescindirse de la relación evidente que existe entre la contabilidad y fiscalidad».

Otro aspecto para destacar sería la introducción de la personalidad jurídica ante la sujeción pasiva del propio tributo. Pese a que, en un principio, tal y como hemos expuesto, contaría con alguna crítica doctrinal, es irrebatible que este enfoque llegaría para quedarse. Una buena muestra de ello será su inclusión en la actual Ley 27/2014.

No obstante, derivado de esta profunda actualización, se llegó a un escenario a veces poco deseable en el que las dudas, divergencias interpretativas o diferentes criterios administrativos crearían cierta inseguridad jurídica relativa a los conceptos que la conformaban. Aún con todo, tal y como hemos evidenciado previamente, la entrada en vigor del Reglamento no ayudó de forma unánime a disipar todas estas discrepancias existentes.

Como otra cuestión negativa podemos destacar la escasa simplificación del proceso liquidatorio del tributo. Si bien es cierto que los impuestos a cuenta desaparecieron en detrimento de las retenciones y los pagos a cuenta, lo que provocaría que la relación jurídico-tributaria se viera simplificada, fortaleciéndose una única obligación tributaria-principal, así como un único hecho imponible, no será menos cierto que todo el procedimiento que comienza en la cuantificación de la base imponible y que termina en el cálculo de la cuota diferencial ostentará la condición de complejo. Piénsese que por entonces no existían las herramientas a disposición de los obligados tributarios con las que hoy en día contamos y, las que estaban previstas no poseían un fácil acceso.

En lo relativo a la compensación de pérdidas creemos que, en líneas generales, la regulación avanzó en el buen sentido hacia los intereses de los contribuyentes. Por un lado, en la Ley se suprimieron las limitaciones que estaban previstas en el Texto Refundido, con excepción del límite temporal. Por otra parte, en el Reglamento, quizás con mejor intención que resultado, se recogieron las particularidades que derivaban del empleo de esta práctica, concretamente en una cantidad nada desdeñable de ocho artículos, ligados a otros cuatro que emanaban de los regímenes especiales.

Sin embargo, la espada de Damocles del texto reglamentario en relación con la actividad compensatoria de bases negativas pudo haber sido el saneamiento financiero que, pese a no prever su necesario empleo, tampoco esclarecía su obligatoriedad.

Por otro lado, en relación con los regímenes especiales, la línea maestra es la remisión en la medida de lo posible y, dentro de la coherencia, al régimen general, salvo lo previsto en un primer momento para las sociedades transparentes.

Una cuestión que nos suscita no pocas dudas al respecto del método legislativo de la época que estamos analizando será el abuso reglamentario. Que-

remos decir con esto que, en el propio artículo 10 de la LGT de 1963, ya se establecía una primera reserva (preferencia) de Ley para los aspectos más relevantes del tributo. Con posterioridad, en el artículo 133 de la propia Constitución, también se establecía reserva de Ley, para la implantación de los tributos, así como para los beneficios fiscales que afecten a los tributos. Ponemos así de relieve, el posible incumplimiento, no tanto del precepto previsto por la Carta Magna, pero sí por el presente en la propia Ley General Tributaria.

Con todo esto, creemos que, tras esta regulación, el Impuesto sobre Sociedades de la época comenzaba a tener ciertos matices que lo aproximaban al que hoy en día encuentra vigencia en nuestro país. No obstante, para seguir encontrando más semejanzas, debemos acudir a la normativa que sirvió de puente entre la recién estrenada democracia y los tiempos presentes, nos referimos con esto a la reestructuración llevada a cabo en el año 1995.

2.3 REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE 1995

2.3.1 **Entre períodos**

Dejando atrás la normativa previamente analizada, entraría en escena la *Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*. En ella se recogía el testigo del contenido vigente hasta el momento y se le realizarían ciertas alteraciones de elevada transcendencia para actualizarla y adecuarla a la imposición societaria concorde a la época, introduciendo de este modo una disrupción con las disposiciones que hasta entonces ostentaban vigor. Podemos afirmar que la regulación aprobada en el año 1995, debido a las características que le serían ínsitas, plasmadas en las novedades que integraba, sería la semilla que originó el fruto de la LIS actual.

No obstante, en la horquilla temporal existente entre ambas regulaciones de la figura tributaria en cuestión, también se fueron produciendo, como es lógico pensar, ciertas reformas en el seno de la que ostentaba vigencia. En este sentido, como ya hemos expuesto las relativas a la compensación de bases imponibles negativas, creemos oportuno obviar el resto con el fin de no desviarnos demasiado del rumbo de nuestro estudio. Sin embargo, conviene destacar, de forma breve, ciertos hitos ocurridos en el escenario tributario que, bajo nuestro parecer no pueden pasar desapercibidos, ya que marcarían el devenir de este.

Uno de ellos será la creación, a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991 [305], de la organización administrativa responsable de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal, también conocida como Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Creemos conveniente subrayar también que unos meses antes de la entrada en vigor de este cuerpo normativo, se había llevado a cabo una reforma de la Ley General Tributaria mediante la *Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.*

2.3.2 **Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades**

Sería esta norma el vehículo empleado para desempeñar la reforma relativa al Impuesto sobre Sociedades en el ámbito nacional. Del mismo modo que en la anterior ocasión, no se produciría amparada bajo ninguna reestructuración fiscal con carácter genérico, sino que vino incitada por una miscelánea de motivos que a posteriori dejaremos al descubierto de una manera breve.

Se trataba de un texto normativo dotado de una Exposición de Motivos bien infundada, que engarzaba con ciento cuarenta y nueve artículos, catorce disposiciones adicionales, veintitrés disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y once disposiciones finales.

Su entrada en vigor se produjo el uno de enero de 1996 y sería de aplicación, con carácter general, para todos aquellos períodos impositivos que empezasen desde la referida fecha.

Dentro de su Título octavo se recogían todos los regímenes tributarios especiales previstos, en concreto los siguientes: agrupaciones de interés económico, españolas y europeas; uniones temporales de empresas; sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial y regional; instituciones de inversión colectiva; transparencia fiscal; régimen de los grupos de sociedades; régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores; régimen fiscal de la minería; régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos; transparencia fiscal internacional; incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión; régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero; régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros y, por último, el régimen de entidades parcialmente exentas.

---

[305] Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Como vemos, se desprende de esto una divergencia con respecto a la Ley anterior, que era realmente cicatera en la extensión de su articulado, teniendo que acudir el Reglamento a paliar las no pocas lagunas de su contenido. En este sentido se posicionan Cayón Galiardo & Álvarez Martínez al sostener que: *«se trata de una ley de carácter reglamentista, que deja poco margen a la intervención de un Gobierno»* para continuar argumentando que *«a diferencia del sistema anterior… incorpora junto al régimen general, la regulación de la mayor parte de los regímenes especiales del Impuesto. Con ello se evita la dispersión normativa y la inseguridad interpretativa»,* haciendo hincapié, de este modo, en el refuerzo de la seguridad jurídica instaurado con la nueva regulación [306].

Pues bien, ciñéndonos a su Exposición de Motivos, procederemos a desmenuzar sucintamente tanto los porqués que la propiciaron como los principios sobre los que gravitaba [307]. Las razones alegadas por el legislador para reivindicar su obra pueden cuantificarse en cinco.

En primer lugar, se apoya en la reforma parcial de la legislación mercantil producida unos años atrás, concretamente mediante la *Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades*. Como es sabido, y sobre todo desde entonces –1996–, la renta obtenida por las entidades se determinaba en virtud de la contabilidad regulada por los principios y normas contenidos en el Código de Comercio [308], el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas [309] y el propio Plan General Contable [310], por lo que cualquier alteración de estos pudiera provocar ingentes consecuencias en aquella. Lo cierto es que este último sufriría una actualización en el año 1990, ya que a través del *Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre*, se aprobaría el nuevo Plan General de Contabilidad, sustituyendo de este modo al implantado en el año 1973, que empezaba a mostrar ciertos síntomas de obsolescencia.

---

[306] *Vid.* Cayón Galiardo, A., & Álvarez Martínez, J. (1997). *Los Impuestos en España* / Antonio Cayón Galiardo (director); autores, Joaquín Álvarez Martínez... [*et al*.]. Aranzadi. Navarra, pág. 261.

[307] Para fundamentar la argumentación de las siguientes páginas, hemos extraído la información del apartado primero y segundo de la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[308] Aprobado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.

[309] Introducido por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

[310] Aprobado a través Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

El segundo motivo sería otra reestructuración, eso sí, ahora de alcance interno. Nos referimos con esto a la nueva regulación relativa al IRPF, implantada y materializada por la *Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. De este modo, en la propia Exposición de Motivos, el legislador afirmaba que, en un *«sistema tributario que pretenda gravar la renta de manera extensiva»*, el propio Impuesto sobre Sociedades tendría la consideración de *«antecedente»* acerca de su análogo sobre las personas físicas, debiendo estar las regulaciones de ambos tributos intercomunicadas.

Una tercera perístasis otorgada, pivotaría sobre la dispersión normativa que padecía el Impuesto sobre Sociedades, algo que ya hemos puesto de manifiesto con anterioridad al subrayar la diferencia existente entre la extensión de esta norma con su predecesora, buscándose de este modo la vigorización de la seguridad jurídica en favor del contribuyente. Sin embargo, las cooperativas seguirían manteniendo su propia normativa, prevista en la *Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.*

En relación con la cuarta premisa, conviene destacar que, sus implicaciones en la actualidad también adquieren una elevada de relevancia. No será otra que la internacionalización presente en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario. Sea como fuere la Exposición de Motivos de la LIS del 1995 alude a la apertura de nuestra economía a los flujos transfronterizos de capitales como motivo de la evolución normativa societaria. El porqué con mayor peso puede considerarse la integración de España en la Unión Europea el 1 de enero de 1986 [311]. Sin duda, la imposición directa con carácter general y, el Impuesto sobre Sociedades en particular ya tenían incidencia en el establecimiento y funcionamiento del mercado europeo [312].

Como última causa justificativa, nos encontramos a la evolución que experimentaba entonces tanto la teoría hacendística como la jurídico- financiera, así como los sistemas tributarios del entorno español en relación con el Impuesto sobre Sociedades. Esto derivó en la intención del legislador de hacer cumplir, con carácter más fiel, el principio de neutralidad.

La corriente hacendística de la época se recogía en dos famosos informes de elevada transcendencia, uno en el marco de la Unión Europea y otro en el marco de la OCDE. Así, siguiendo a Alonso Murillo [313], el primero de ellos sería el Informe del Comité de expertos Independientes sobre la imposición de

---

[311] *Vid.* Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 6.
[312] *Vid.* Cayón Galiardo, A., & Álvarez Martínez, J. (1997). *Los Impuestos*… Ob. cit., pág. 261.
[313] *Vid.* Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 6.

sociedades, también conocido como *Informe Ruding* [314] y el segundo estaría denominado como *Taxing Profits in a Global Economy* [315].

Pues bien, dentro del relativo a la Unión Europea, se ponían al descubierto –entre otros– las consecuencias que las divergencias existentes entre la imposición societaria de los Estados miembros tendrían en el correcto funcionamiento del mercado único, por lo que en sus recomendaciones recogía que se debería otorgar a estos cierta flexibilización al respecto y pivotando sobre el principio de subsidiariedad, instaba establecer una mínima armonización comunitaria que permitiese evitar las principales distorsiones [316].

Una vez expuestos los motivos de los que brotó la nueva regulación de la imposición societaria, se nos hace obligatorio analizar brevemente los principios que esta pretendía implantar y llevar a cabo desde su aprobación, que también encontraban su justificación en la Exposición de Motivos: neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y de competitividad.

Con el primero de ellos, se pretendía que la propia aplicación del tributo no alterara las circunstancias ni el comportamiento económico de los contribuyentes. Sería canalizado a través de medidas como la supresión de la doble imposición de dividendos, estrechamiento entre la base imponible fiscal y la contable, selección eficiente de beneficios fiscales, etc. Al respecto Malvárez Pascual afirmaba que debería existir neutralidad en las fuentes financieras, en las inversiones, en la ubicación, en la combinación de los factores de producción, en la forma jurídica y en la dimensión de la empresa, teniendo que estar las excepciones a este principio suficientemente justificadas [317].

Al hilo del segundo, que era una consecuencia directa de la seguridad jurídica, tenía su razón de ser en la inteligibilidad y certeza de las normas tributarias. Se articulaba mediante la integración de los regímenes especiales en la propia Ley y la posibilidad de realizar acuerdos previos en materia de precios de transferencia, entre otras medidas.

Por otra parte, también se buscaba una sistematización que hiciese patente la coordinación entre el IRPF y en Impuesto sobre Sociedades, *verbi gratia,* la deducción por doble imposición de los dividendos. Realmente el objetivo de

---

[314] Informe del Comité Ruding. Conclusiones y Recomendaciones del Comité de Expertos Independientes sobre la Imposición de Sociedades (1992). Hacienda Pública Española/*Review of Public Economics.* n.º 2.

[315] *Taxing Profits in a Global Economy: Domestic and International Issues* (1992). OECD Publications. Paris.

[316] *Vid.* Cayón Galiardo, A., & Álvarez Martínez, J. (1997). *Los Impuestos* … Ob. cit., pág. 262.

[317] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades.* Centro de Estudios Financieros. Madrid, pág. 18.

la sistematización podemos considerar que estuvo presente en todas las reformas fiscales que se experimentaron con anterioridad.

Haciendo ahora mención del principio de coordinación internacional, podemos poner de relieve su relación con dos de las causas expuestas con carácter previo, fundamentalmente con la internacionalización. Su objetivo sería el no perder de vista las tendencias de las normativas que emanasen del entorno del Estado, para poder integrarse en este de una manera más eficiente, mejor implantada y regulada.

Por último, sería también intención del legislador auspiciar el principio de competitividad, consiguiéndose esto a través de una precisa coordinación entre el tributo y las medidas de política económica, que tuvieran como fin la mejoría de esta. Véanse diversas deducciones, la libertad de amortización, etc.

Con posterioridad a la promulgación de la Ley 43/1995, fue aprobado el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades a través del *Real Decreto 537/1997, de 14 de abril*. En este apartado, teniendo en cuenta el elevado contenido previsto en la norma con rango superior, únicamente haremos alusión al desarrollo reglamentario en los casos que sea estrictamente necesario, con el fin de evitar el desborde material en nuestro estudio.

2.3.3 **Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades**

Siguiendo ahora el mismo patrón que en los anteriores apartados, procederemos a realizar un examen de los pilares esenciales que constituyen el Impuesto, así como de la regulación prevista para la compensación de bases imponibles negativas, en comparación con la legislación precedente. Antes de nada, conviene evidenciar que, la nueva Ley empleaba un título entero para cada uno de los componentes del tributo, en contraposición con la norma del 1978, en la que se destinaba un capítulo. Esto demuestra la minuciosidad que se desprende de la regulación del Impuesto.

2.3.3.1 Hecho imponible

La primera modificación sustancial la encontramos en la delimitación del presupuesto que origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Sería en el artículo 4 donde encontraba su regulación y, concretamente en su apartado primero se establecía que *«constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo»*.

De estos vocablos podemos deducir de manera concisa dos características. Por un lado, que no hacía referencia expresa a renta neta o beneficio y, por otro, se ponía de manifiesto ese carácter totalmente sintético con el que ahora se configuraba el tributo. Según emanaba de la Exposición de Motivos, la finalidad de esto sería dotar a esta Impuesto de una mayor simplificación, con el objetivo de su eficiente encaje con las normas mercantiles y contables. En este sentido algunos autores, afirman que *«para determinar los supuestos que no constituyen renta, ha de estarse con carácter general al resultado contable… siendo dicha contabilidad la principal fuente de información de lo que es o no renta objeto de gravamen»* [318].

Por su parte, Chico de la Cámara argumenta que de esta definición se pueden destacar dos aspectos: en primer lugar, que la Ley del Impuesto define el hecho imponible en atención a su aspecto material y en segundo lugar que no se define qué es la renta, ni cuales son los elementos que la conforman. Sin embargo, para solventar esta laguna, de un análisis posterior del articulado del cuerpo normativo, el referido autor nos brinda una definición de renta que estimamos verdaderamente acertada *«la ganancia neta patrimonial, excluidas las aportaciones de los socios (o fondos propios), que conforme a la normativa tributaria experimenta una entidad jurídica en el ejercicio económico a partir de sus resultados contables»* [319].

De este modo se abandonaba la clasificación de rentas presentes en la anterior normativa, alzaprimando el carácter sintético del tributo [320]. No obstante, cierto sector doctrinal pone en tela de juicio tal afirmación. Una buena muestra de ello la encontramos en la siguiente apreciación de Tejerizo López, cuando subraya que *«es difícil aceptar, sin más, esta afirmación»* justificando que *«en el IS se puede observar la existencia de algunas diferencias entre los distintos componentes de la renta empresarial, las suficientes como para empezar a pensar en el carácter analítico del tributo»*, y emplea como ejemplos *«los casos en los que se debe sustituir el valor contable de los bienes y derechos por el de mercado»* o *«el diferimiento del gravamen de los beneficios obtenidos por la transmisión de elementos patrimoniales»* entre otros [321].

---

[318] *Vid.* Sánchez Galiana, J. A., Pallarés Rodríguez, R., & Crespo Miegimolle, M. (1996). *El nuevo Impuesto sobre Sociedades: cuestiones prácticas*. Aranzadi. Navarra, pág. 36.

[319] *Vid.* Chico de la Cámara, P. (2005). *Impuesto…* Ob. cit., pág. 27.

[320] Recuérdese que en las normativas previas a 1978 no estaba prevista esta distinción de rentas.

[321] *Vid.* Tejerizo López, J.M. (1997). La base imponible en el IS: gastos deducibles y no deducibles. En Yebra Martul-Ortega, P. (Dir.) Estudios sobre el impuesto de sociedades. Comares, pág. 88.

Posteriormente, en el segundo apartado del referido precepto se hacía referencia al régimen de transparencia fiscal, en donde de un modo simple y coherente establecía que el citado régimen *«se entenderá por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles positivas de las entidades sometidas a este régimen».*

Con esto vemos como, siguiendo la misma línea de lo previsto en el Reglamento del 1982, la intención del legislador, ya desde un principio es diseñar las reglas relativas al régimen, cerrando así la puerta a posibles controversias y diferencias interpretativas, en beneficio de la seguridad jurídica. No obstante, en la práctica pudiera ocurrir lo contrario a lo deseado. Así, autores como Alonso Murillo subrayan el carácter superfluo de este apartado argumentando que en el apartado quinto del artículo 65 de la propia Ley, se establece que *«las sociedades transparentes tributarán por este Impuesto e ingresarán la cuota correspondiente en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo»;* por ello, la existencia del punto segundo del artículo 4: *«no está justificada, genera problemas interpretativos y no favorece el logro de mayor seguridad jurídica, por lo que debería suprimirse»* [322].

A modo de epítome, podemos subrayar que, con un carácter continuista a las regulaciones precedentes, el elemento material del hecho imponible constituye la obtención de renta por parte del contribuyente, eso sí sin distinguir, *prima facie*, fuente u origen alguno y primando ese carácter sintético, contrariamente a la Ley del año 1978.

2.3.3.2 Sujeto pasivo

Encontramos aquí otra distinción de formas en cuanto a la delimitación de este elemento, abandonando la lista abierta presente en la normativa del año 1978, donde de un modo genérico se establecía que ostentarían tal condición aquellas personas jurídicas que no estuviesen sometidas al IRPF, volviendo ahora a una suerte de *numerus clausus*. Así, a tenor del primer apartado del séptimo artículo, serían sujetos pasivos del Impuesto:

> *«a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.*
> *b) Los fondos de inversión, regulados en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva.*

[322] *Vid.* Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios*… Ob. cit., pág. 19.

c) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional.

d) Los fondos de capital-riesgo, regulados en el Real Decreto-ley 1/1986, de 14 de marzo, de Medidas Urgentes Administrativas, Financieras, Fiscales y Laborales.

e) Los fondos de pensiones, regulados en la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

f) Los fondos de regulación del mercado hipotecario, regulados en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.

g) Los fondos de titulización hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria.

h) Los fondos de titulización de activos a que se refiere la disposición adicional quinta, 2, de la Ley 3/1994, de 14 de abril, sobre Adaptación de la Legislación Española en Materia de Crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y otras modificaciones relativas al sistema financiero».

De un modo indirecto, sigue manteniendo el criterio de la personalidad jurídica, a excepción de las sociedades civiles con personalidad jurídica, que tributan a través del IRPF. *Sensu contrario*, determinados entes carentes de esta quedarán sujetos al Impuesto sobre Sociedades, como los fondos de inversión, uniones temporales de empresas, fondos de pensiones etc. Sin embargo, estas entidades obtienen su renta de manera similar a las sociedades que sí la ostentan. No obstante, por las características de su régimen jurídico-tributario, la mayoría de estos entes serían gravados mediante algún régimen especial [323]. Quedarían también fuera del ámbito del Impuesto sobre Sociedades las comunidades de bienes o de propietarios, las herencias yacentes y demás entidades sin personalidad jurídica propia.

Al hilo, buena parte de la doctrina no entendía la exclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica que desarrollasen actividades económicas, cuando otras actividades sin personalidad jurídica sí se encontrarían dentro de la sujeción pasiva [324]. De hecho, en la actual regulación, sí tendrán la condición de sujetos pasivos.

Aún con todo, tal y como sostiene López Díaz *«la referencia positiva a las personas jurídicas y la exclusión directa de las sociedades civiles –sin perjuicio de lo discutible que pueda resultar este último criterio– aportan claridad y eliminan problemas en la definición del sujeto pasivo del impuesto»* [325].

---

[323] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación…* Ob. cit., pág. 33.

[324] *Vid.* Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 1.

[325] *Vid.* López Díaz, A. (1997). Impuesto sobre Sociedades: sujetos pasivos. Entidades exentas. En Yebra Martul-Ortega (Dir.). *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*. Comares. Granada, págs. 35 y 36.

Una vez acotado el cerco, en el precepto ulterior se recogían las particularidades que le eran inherentes, pudiéndose aquí recalcar el continuismo con la regulación previa. Traeremos a colación únicamente sus dos primeros apartados:

> *«1. Estarán sujetas por obligación personal de contribuir las entidades que tengan su residencia en territorio español.*
>
> *2. Los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador».*

Con esto, de manera acertada, se mantuvo el criterio del gravamen de la renta mundial, así como los diferentes tipos de obligaciones, la personal y la real, introducidas en la legislación previa.

Como vemos, se seguían engarzando los conceptos de *«renta mundial»* con *«obligación personal de contribuir»*, estando esta última sujeta al criterio de residencia en territorio español. Sin embargo, para encontrar el amparo normativo de la *«obligación real de contribuir»* deberíamos acudir al Título VII, en donde encontraba su cobijo. Concretamente, en el artículo 40 se establecía que: *«son sujetos pasivos por obligación real las entidades que sin ser residentes en territorio español conforme al artículo 8 de esta Ley, obtengan rentas en el mismo».*

En los preceptos siguientes, se regularían todos los elementos del tributo que le eran ínsitos a los contribuyentes afectados por tal obligación: la sujeción pasiva, el hecho imponible, las exenciones, la base imponible etc. Evidentemente no creemos oportuno realizar un detallado análisis al respecto.

Así, el legislador separó ambos elementos del aspecto espacial del hecho imponible dentro del cuerpo normativo, con el fin de dotarlos de cierta autonomía y perfilarlos de un modo más coherente y prolijo.

Conviene destacar, por último, que las exenciones previstas para la obligación personal seguían estableciéndose según la tipología de la entidad y no de la renta obtenida. Estas venían recogidas en una lista cerrada de obligados tributarios, prevista en el noveno precepto y, manteniendo el mismo criterio que en los capítulos previos, no vamos a dejar al descubierto.

No obstante, el referido Título VII de la Ley 43/1995, se vería derogado en virtud de la disposición derogatoria única de la *Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias*, la que a su vez mediante su disposición adicional primera, estableció el nuevo criterio previsto para la extinta obligación real *«las referencias efectuadas a los sujetos pasivos por obligación real de contribuir en las normas reguladoras del Impues-*

to sobre Sociedades se entenderán hechas a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes».

Por su parte, a tenor del artículo 8.2 LIS, los sujetos pasivos de este impuesto serían designados de manera abreviada e indistinta como *«sociedades»* o *«entidades»* por parte del legislador.

2.3.3.3 Base imponible y tipo de gravamen

Nos encontramos aquí, quizás, con la piedra angular del análisis relativo a la regulación de la época, concretamente ante la valoración o medición del hecho imponible. Esto será el preámbulo para poder explicar con posterioridad el concepto de compensación de bases imponibles negativas de un modo mucho más efectivo.

En primer lugar, el legislador recogió el guante del Reglamento del año 1982, para delimitar el concepto de base imponible que, a tenor del primer apartado del artículo 10 quedaría como sigue: *«la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores».*

Como vemos, el protagonismo dotado a las bases imponibles negativas a la hora de cuantificar la propia base imponible llegaría para quedarse reforzando de este modo el principio de capacidad económica y desechando así la posible consideración de aquellas como un mero beneficio fiscal o una reducción en la base imponible o incluso como una base imponible previa para obtener una suerte de base liquidable (aunque a efectos prácticos actúe como tal).

Por otra parte, el aspecto material u elemento objetivo del hecho imponible, la *«renta»,* no viene definido en todo el cuerpo normativo de un modo diáfano, por lo que se nos hace obligatorio acudir a la doctrina más relevante de la época para arrojar un poco de luz sobre el determinado concepto.

De este modo, Clavijo Hernández asegura que la noción de renta societaria *«hunde sus raíces»* en el término de *«renta-incremento patrimonial»,* que, a diferencia de la concepción *«renta-producto […] somete a gravamen la totalidad de la renta obtenida por la entidad social, cualquiera que sea su fuente u origen, incluidos… los ingresos eventuales y las ganancias de capital o plusvalías patrimoniales».* Posteriormente, el referido autor nos brinda una definición acerca de la renta en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, catalogándola como: *«el aumento neto patrimonial, ajustado fiscalmente, que*

experimenta una entidad, entre el primero y el último día del ejercicio social, que no se deba a aportaciones de los socios a título de tales» [326].

Por su parte, Malvárez Pascual también delimita el concepto de *«renta»* apoyándose en el criterio del principio neto, al esgrimir que *«entendemos por renta el incremento neto de la riqueza que una sociedad experimenta en un período de tiempo. Se grava, por tanto, la renta disponible o neta, lo que significa que no se grava la renta íntegra, sino que es posible que los sujetos deduzcan aquellos gastos en los que haya incurrido para obtener los ingresos»* [327].

Para engarzar con el siguiente apartado del mismo precepto, nos serviremos de una reflexión de este último autor, quien de un modo pesimista sostiene que *«es necesaria una definición del concepto renta, de carácter extensivo, que tenga como referencia el concepto de beneficio, para que se pueda determinar la base imponible del IS, en ausencia de contabilidad»* [328]. Alude con esto al hecho de que ni de la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades ni de la Ley General Tributaria emanaba cómo proceder para determinar la base imponible por el método de estimación indirecta en el citado tributo ya que, se preveía con carácter general únicamente, el directo.

Pese a esto, de manera subsidiaria se abría la puerta al empleo del método indirecto para aquellos casos en los que no fuese posible el empleo del primero. Así, el segundo apartado del referido artículo establecía que *«la base imponible se determinará por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria»*.

No obstante, si acudimos al artículo 50 de la Ley General Tributaria del año 1963, tras la modificación que experimentó en el año 1985, debido a la promulgación de la *Ley 10/1985, 26 de abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria*, se preveía de un modo genérico el empleo del método de estimación indirecta en sustitución del régimen de estimación por Jurados. Aquel sistema se emplearía en supuestos de resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplimiento de obligaciones contables. Al respecto, los principales métodos indiciarios podrían concretarse en: aplicación de tipos medios de rendimiento por sector y actividad, aplicación del margen bruto de explotación presente en el sector y la valoración de los signos, índices, módu-

---

[326] *Vid.* Clavijo Hernández, F. (2003). El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades. En Rubio Guerrero, J. J. (Dir.) *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pág. 74.

[327] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación*... Ob. cit., pág. 30.

[328] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación* ... Ob. cit., pág. 29.

los que se den en los contribuyentes según los datos que la Administración poseyera [329].

Sin embargo, el artículo 10.2 de la LIS, fue objeto de modificación por la *Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, estableciendo un supuesto de aplicación del régimen de estimación objetiva, concretamente en el régimen especial de las entidades navieras [330].

El tercer apartado del artículo 10 regulaba el método de estimación directa, determinando que bajo el amparo del mismo *«la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».*

Llegamos con esto a la que consideramos una de las más destacadas novedades que introdujo esta nueva regulación. Pudo ser esto debido a las controversias y a la relación tortuosa que mantenían la contabilidad y la fiscalidad desde tiempos inmemorables. La delimitación de la base imponible se efectuó ahora de una manera clara y concisa, favoreciendo el principio de seguridad jurídica. De este modo, se llevaba a cabo una de las pretensiones del ya citado Informe Ruding [331].

Así, tal y como esgrime García Novoa, la propia Ley 43/1995 optó por el mecanismo de la remisión, incorporando a su texto el contenido de otras normas. En palabras del propio autor *«la normativa disciplinadora de la base imponible será no sólo la propia L.I.S., sino las leyes relativas a la determinación del resultado contable; el Código de Comercio, y disposiciones dictadas en su desarrollo»* [332].

Por ello, el resultado contable se convirtió en el actor protagonista, aunque no el único, ya que del mismo modo la Ley reservaría un papel primordial que deberían interpretar las correcciones sobre aquel previstas en la propia norma [333].

---

[329] *Vid.* Segarra, À. (1997). *El nuevo impuesto sobre sociedades: Ley 43/1995 de 27 de diciembre, y Real Decreto 537/1997, de 14 de abril: análisis y comentarios*. Deusto. Bilbao, pág. 54; Rodríguez Ondarza, A. y Galán Ruiz, J. El resultado contable y la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. En Rubio Guerrero, J. J. (Dir.) *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pág. 107.

[330] *Vid.* Rodriguez Ondarza, A. & Galán Ruiz, J. El resultado contable... Ob. cit., pág. 111.

[331] *Vid.* Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios*… Ob. cit., pág. 33.

[332] *Vid.* García Novoa, C. (1997). La imputación temporal... Ob. cit., pág. 188.

[333] Destacamos entre otros, discrepancias en las amortizaciones, pérdidas de valor en los elementos patrimoniales, ciertas provisiones y gastos no deducibles fiscalmente.

De esta manera las pretensiones que realizadas por cierta parte de la doctrina [334], se plasmarían en esta nueva regulación con la que, por fin, se sentaron las bases para la extinción de no pocas controversias, provocando una convivencia más pacífica entre la fiscalidad y la contabilidad.

Sin embargo, debido a la distinta finalidad de cada una de las disciplinas, esos ajustes se muestran realmente necesarios ya que la fiscalidad busca representar con la máxima fidelidad posible la capacidad económica del sujeto en la base imponible, mientras que la contabilidad mediante sus principios de empresa en funcionamiento, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación e importancia relativa, lo que pretende es en mayor medida, proteger los intereses de terceros, mostrando la imagen fiel del patrimonio y los resultados de las empresas [335]. No obstante, y como es lógico pensar, el resultado contable debería de obtenerse a tenor de la normativa prevista en el Código de Comercio, así como en el resto de las disposiciones destinadas para tal fin, como podía ser el resto de normativa mercantil, o el propio Plan General Contable.

De este modo no se establecían ingresos y gastos computables como venía ocurriendo en las anteriores normativas. Ahora, de un modo genérico todos los ingresos tendrían la consideración de imputables, a tenor de la normativa mercantil, y por el lado de los gastos, todos tendrían la consideración de deducibles exceptuando aquellos a los que la Ley les retiraba tal consideración, situación que se debería revertir a través de ajustes extracontables. Bajo nuestro punto de vista esto supuso un ingente avance en términos de la aplicación del propio tributo, ya que se produjo un proceso de simplificación a la hora de cuantificar la base imponible. En el mismo sentido se posiciona Segarra, que incluso va un paso más allá, al opinar que esta novedad *«simplifica la liquidación del impuesto, y…, otorga mayor seguridad jurídica, al dar validez a los principios y criterios contables de valoración de ingresos y gastos, reduciendo y tipificando claramente cuáles son los criterios fiscales que se diferencian de los contables»* [336].

Aun así, autores como Malvárez Pascual opinan que ese apartado tercero del artículo 10 no introdujo ninguna *«novedad sustancial en la forma de determinar la base imponible del impuesto»,* ya que el procedimiento sería el mismo que el empleado con la normativa previa, adaptando ahora: *«la legislación a los cambios introducidos en la práctica, mejorándose técnicamente el im-*

[334] *Vid.* Gota Losada, A. (1988). *Tratado…* Ob. cit., págs. 502 y 503.
[335] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación …* Ob. cit., págs. 96 y 97.
[336] *Vid.* Segarra, À. (1997). *El nuevo…* Ob. cit., pág. 51.

puesto». Para sostener esta tesis argumentaba, entre otros motivos, que *«como se puede apreciar en los modelos de declaración (120) para los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 1996, se parte del beneficio o pérdida contable, que se ha de someter a los ajustes de naturaleza fiscal oportunos»* [337]. Una postura similar comparte Tejerizo López, quien sostiene que *«la base imponible se calcula ahora, como se calculaba antes, tomando como punto de partida el beneficio económico de las sociedades, y corrigiéndolo después con las reglas específicas dictadas por la Ley fiscal»* a lo que a renglón seguido prosigue *«si el sistema en sí no reviste novedad alguna, si lo es la renuncia que el legislador ha realizado a mencionar siquiera los distintos componentes de la renta empresarial»* [338]. En el mismo sentido se posiciona García-Ovies Sarandeses al afirmar que *«bajo el mandato de la Ley anterior, la declaración de este impuesto se llevaba a cabo mediante ajustes a partir del resultado contable. Pero la norma regulaba prolija y profusamente cada uno de esos ajustes»* [339]. No obstante, tenemos que mostrar nuestro desacuerdo con la referida autora cuando, al hilo del mismo tema, argumenta que *«el hecho de que se parta de la contabilidad como instrumento para la determinación de la base, no puede confundirse, como se ha pretendido en ocasiones, con un acercamiento o una aproximación entre la base imponible y el beneficio contable»* ante lo que continúa afirmando que *«la contabilidad ha de contribuir sólo un instrumento, a partir del cual, la norma tributaria debe proceder a la regulación de la base imponible, mediante las correcciones que permiten convertir el beneficio contable en una magnitud, la base imponible, determinada de acuerdo con los principios tributarios»* [340].

Lo que quiere poner de manifiesto con esto es que el resultado contable no es sinónimo de base imponible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, sino que en la normativa tributaria están previstos ciertos ajustes que modifican y adecúan ese referido resultado contable, de este modo puede considerarse el origen, pero no siempre el final. Con ello, no nos cabe dudas de la aproximación que existió entre ambas disciplinas ya que, en la mayoría de las ocasiones, la práctica contable se realiza atendiendo a criterios fiscales, para posteriormente evitar la realización de ajustes, como por ejemplo en el caso de las amortizaciones.

---

[337] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación…* Ob. cit., pág. 96.

[338] *Vid.* Tejerizo López, J.M. (1998). La base imponible en el IS… Ob. cit., pág. 90.

[339] *Vid.* García-Ovies Sarandeses, I. (1997). La base imponible. En Clavijo Hernández, F., & Fernández Junquera, M. (1997). *Impuesto sobre sociedades: aspectos fundamentales.* Lex Nova. Valladolid., pág. 216.

[340] *Vid.* García-Ovies Sarandeses, I. (1997). La base … Ob. cit., pág. 217.

De este modo tal y como traen a colación Rodríguez Ramos y Martín Moreno, se produjo: *«un considerable avance técnico, aunque defendiendo la independencia entre el Derecho Mercantil y el Derecho Tributario al atender a distintos objetivos, pues la armonización de ambas áreas de conocimiento redunda en un sistema más coherente y neutral…»* [341]. Por ello, siguiendo a García Moreno podríamos subrayar el alineamiento de los estados financieros con la determinación de la base imponible del impuesto debido a que *«este sistema de relaciones se inspira en el principio de la unidad de balance, por lo que no es preceptivo mantener una contabilidad fiscal, en el sentido de estados contables específicos al servicio de las necesidades tributarias»* [342].

En relación con el tipo de gravamen, este se situaba con carácter general en un 35%, teniendo la consideración de proporcional, y se situaba en la media de los países de nuestro entorno pertenecientes tanto a la U.E. como a la OCDE [343]. No obstante, estarían incluidos otros tipos en la normativa para ciertos sujetos pasivos que, por motivos obvios, no desglosaremos [344].

2.3.3.4 Posible inconstitucionalidad de la base imponible

Como bien es sabido, en el ámbito del derecho tributario, está prevista la reserva de ley para el establecimiento o creación *ex-novo* de los tributos, emanando esto tanto del artículo 31.3 de la Constitución Española: *«sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»*, como del 133.1: *«la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley»*.

Con esto expuesto, *prima facie*, no encontramos inconveniente alguno. No obstante, si acudimos a la doctrina del Tribunal Constitucional y profundizamos un poco en la LIS del 1995 sí podríamos llegar a encontrarlo.

Ciertas sentencias del TC como por ejemplo la STC 6/1983 de 4 de febrero, se pronuncian acerca de la reserva de ley, estableciendo esta última en su Fundamento Jurídico 4.º que *«la reserva de Ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elemen-*

---

[341] *Vid.* Rodríguez, C. & Martín, A. (1996). *Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Lex Nova. Valladolid., pág. 38.

[342] *Vid.* García Moreno, A. (1999). *La base imponible...* Ob. cit., págs. 81 y 82.

[343] *Vid.* Pozo Villanueva, J.C (1995). Aproximación a la reforma del Impuesto sobre Sociedades. *Anuario de la Facultad de Derecho.* Universidad de Extremadura. Núm. 12-13., pág. 178.

[344] En concreto un 25%, 20%, 10%, 1%, 40% e incluso un 0%.

tos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria» [345]. En este sentido también se mostrarán las SSTC 179/1985 [346], 73/2011 [347], 133/2022 [348], entre otras muchas.

Sin embargo, no es menos cierto que también existen pronunciamientos del referido Órgano en el que se relativiza o flexibiliza esta reserva de ley. Así, replicando el criterio de las SSTC 185/1995 [349], 150/2003 [350], la STC 121/2005 [351] establece en su Fundamento Jurídico 5.º que *«se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad».* Sin embargo continua argumentando que esta colaboración reglamentaria *«estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas»* para apuntillar que *«hemos subrayado la especial flexibilidad de la reserva de ley tributaria cuando se trata de las tasas (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4); también hemos insistido sobre este particular al precisar que la colaboración del reglamento con la ley puede ser especialmente intensa en el supuesto de las contraprestaciones que, como las tasas, son fruto de la prestación de un servicio o actividad administrativa (STC 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 5); y, en fin, en nuestros últimos pronunciamientos hemos venimos afirmando que resulta admisible una mayor intervención del reglamento en aquellos ingresos «en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter sinalagmático que no se aprecia en otras figuras impositivas».*

Pese a parecer ciertamente lejana, esta postura se siguió manteniendo en el tiempo tres décadas más tarde, ya que la ya citada STC 73/2011 expone en su Fundamento Jurídico 3.º que *«el principio de reserva de ley tiene un diferente alcance «según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias» (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4) y es especialmente flexible cuando se trata de las tasas (STC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4)».*

---

[345] Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero; ECLI:ES:TC:1983:6.
[346] Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre; ECLI:ES:TC:1985:179.
[347] Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2011, de 19 de mayo; ECLI:ES:TC:2011:73.
[348] Sentencia del Tribunal Constitucional 133/2022, de 25 de octubre; ECLI:ES:TC:2022:133.
[349] Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 5 de diciembre; ECLI:ES:TC:1995:185.
[350] Sentencia del Tribunal Constitucional 150/2003, de 15 de julio; ECLI:ES:TC:2003:150.
[351] Sentencia del Tribunal Constitucional 121/2005, de 10 de mayo; ECLI:ES:TC:2005:121.

Con esto queremos hacer ver que sí es cierto que existe una flexibilización o relativización del principio de reserva de ley, pero no a cuenta de todas las figuras tributarias. De este modo, al Impuesto sobre Sociedades, uno de los pilares de la imposición directa estatal, puede que no le sea de aplicación la jurisprudencia que acabamos de exponer. En este sentido se manifiesta Baéz Moreno, argumentando que se trata de *«jurisprudencia sumamente insegura,* ya que emana de casos muy concretos que no gozan de una identidad total con nuestro análisis [352].

Otro aspecto que podría esgrimirse para entender incumplida la reserva de ley a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional será el hecho que esta hace hincapié al desarrollo reglamentario de los elementos del tributo, pero no hace referencia alguna a su regulación a tenor de una normativa que no fuera la tributaria, que es lo que cierta parte de la doctrina ponía de relieve.

Al hilo de esto, conviene traer a colación otra línea jurisprudencial del Alto Tribunal, con la que también se relativizaba el principio de reserva de ley al amparo de la existencia de complejos motivos técnicos.

De este modo, la STC 83/1984 [353], en su Fundamento Jurídico 4.º establecía que el principio de reserva de ley *«entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado. Su significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos. El principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador.*

Esto se traduce en ciertas exigencias en cuanto al alcance de las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria, que pueden resumirse en el criterio de que las mismas sean tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley».

---

[352] *Vid.* Báez Moreno, A. (2005). El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 128., pág. 855.

[353] Sentencia del Tribunal Constitucional 83/1984, de 24 de julio; ECLI:ES:TC:1984:83.

El mismo criterio será recogido unos años más adelante en la STC 99/1987 [354], al referirse a la sentencia previamente expuesta en su Fundamento Jurídico 3.º En concreto establecía que no sería imposible *«una intervención auxiliar o complementaria del reglamento»* para aquellos elementos reservados por la Carta Magna a la regulación por Ley, pero siempre que *«estas remisiones «sean tales que restrinjan, efectivamente, el ejercicio de esa potestad (reglamentaria) a un complemento de la regulación legal, que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley»,* de tal modo que no llegue a una *«total abdicación por parte del legislador de su facultad para establecer reglas limitativas, transfiriendo esta facultad al titular de la potestad reglamentaria».*

Adicionalmente, el propio Tribunal Constitucional, seguiría sosteniendo esta doctrina, incluso tres años antes de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, así de la ya citada STC 221/1992 podemos seguir evidenciando el hincapié efectuado por este Órgano a las *«complejas operaciones técnicas»*. En concreto de su Fundamento Jurídico 7.º podemos extraer que *«en cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata».*

Sea como fuere, lo cierto es que la LGT del 1963 en su artículo 10 ya incluía una preferencia de ley al establecer una serie de elementos que estaban sujetos a una regulación *ex-lege*, entre los que se recogía la base imponible [355].

Pues bien, si analizamos la base imponible prevista en el primer apartado del artículo 10 de la Ley 43/1995 vemos como hace referencia al concepto de

---

[354] Sentencia del Tribunal Constitucional 99/1987, de 11 de junio; ECLI:ES:TC:1987:99.

[355] En el artículo 10 de la LGT del año 1963 se establecía que: *«Se regularán, en todo caso, por Ley: a) la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria»*

«renta» y, cierto es, que no encontramos una definición diáfana de ese término en todo el cuerpo normativo, algo que ya hemos puesto de manifiesto. No obstante, en su apartado tercero, el referido artículo invoca al resultado contable, de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio [356], en las demás leyes relativas a este y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. A saber, serían el citado Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General Contable. Las dos primeras indiscutiblemente tienen rango de ley, característica que no comparten con el PGC [357]. Sin embargo, esto es algo que prevé el propio artículo con la coletilla de *«y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».* Por lo que, una vez expuestas las sentencias del Alto Tribunal, creemos que el principio de reserva de ley no resultaba incumplido, aunque fuese en aras de esa remisión de la normativa tributaria a la contable. Bajo nuestro punto de vista no sería descabellado sostener que la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades era –y sigue siendo– un elemento que emanaba –y emana– complejas operaciones técnicas en su cuantificación.

Resulta conveniente poner de relieve que la doctrina científica se encontraba francamente dividida ya que buena parte argumentaba que, al estar demasiados conceptos contables desarrollados reglamentariamente y no recogidos en una norma con rango de Ley, la reserva de ley no se veía cumplida [358]. No obstante, en el otro sentido, también existía un importante grupo de autores que esgrimían que la reserva de ley no resultaba vulnerada [359].

---

[356] Conviene recordar que la Ley 19/1989 dio una nueva redacción al Título III del Libro Primero del Código de Comercio, y en su artículo 38 se establecieron los principios de contabilidad generalmente aceptados, hecho al que cierta doctrina estipula como el bautizo del Derecho Contable. *Vid.* Sanz Gadea, E. (2003). Problemas actuales del Impuesto sobre Sociedades en el contexto internacional. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Núm. 20, pág. 2.

[357] En la Exposición de Motivos del Real Decreto 1643/1990 que lo introducía mencionaba que: *«El Plan General de Contabilidad, constituye el desarrollo en materia contable de la legislación mercantil, sin perjuicio del posterior desarrollo reglamentario de dicha legislación».*

[358] Esta postura la comparten, entre otros: Navas Vázquez, R. (1997). La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades. *Quincena Fiscal*. Núm. 6., pág. 10; Pont Mestres, M. (1996). Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del artículo 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. *Gaceta Fiscal*. Núm. 147., pág. 65; Ferreiro Lapatza, J.J. (1996). Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Quincena Fiscal*. Núm. 5., pág. 15; Esteban Marina, A. (1996). Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible. *Carta Tributaria*. Núm. 240., págs. 4-5; Báez Moreno, A. (2005). El principio… Ob. cit., pág. 854.

[359] En concreto, mostraban discordancia con la posición anterior: Tejerizo López, J.M. (1997). La base imponible... Ob. cit., pág. 93; Coll Frechina, LL. (1997). *La Determinación…* Ob. cit., pág. 54; Checa González, C. (2000). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen General.* Marcial Pons. Madrid., págs. 65 y 66; Malvárez Pascual, L.A. & Martín Zamora, M.P. (1998). *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General.* Centro de Estudios Fiscales. Madrid, págs. 89 y 90; García Novoa, C. La imputación *Vid.* García Novoa, C. (1997). La imputación temporal… Ob. cit., págs. 190 y 191.

Pues bien, bajo nuestro punto de vista, creemos que sí es verdad que esta regulación de la base imponible pudiera dar pie a ciertas dudas acerca de la constitucionalidad en su proceder, pero no para llegar al punto más extremo. En concreto, la propia LIS en el artículo 10.3 hace remisión al derecho contable, en particular al Código de Comercio, y resto de normativa mercantil que, si bien es cierto, no incluían toda la regulación contable, eran desarrollados reglamentariamente por el propio PGC. Pero este hecho ya lo recogía y preveía a sabiendas el referido precepto.

También, conviene recordar que dentro del propio cuerpo normativo que regulaba el IS estaban previstos ciertos aspectos que corregían en su caso a la contabilidad e incluso se regulaba de manera prolija el principio del devengo, por ello lo cierto es que la base imponible no emanaría directamente de la regulación contable o mercantil, sino que habría que hacerle una serie de modificaciones- en ciertos casos- para poder ponerle tal etiqueta.

Sin intención de entrar en más análisis, conviene subrayar que similares dudas surgían al respecto del elemento objetivo del hecho imponible. En concreto autores como Ferreiro Lapatza [360], Navas Vázquez [361], Tejerizo López [362] o Baéz Moreno [363], ponían en tela de juicio las fuentes del derecho contable, preguntándose así si esta manera de legislar pudiera incumplir el principio de reserva de ley exigible para los elementos esenciales del tributo.

Sea como fuere, lo cierto es que el Derecho Comparado mostraba una tendencia ciertamente creciente en la mayoría de los países de la OCDE a aproximar los criterios fiscales y contables, derivando esto del ya citado Informe del Comité Ruding, que consideraba que la contabilidad mercantil, preparada a efectos de suministrar información financiera, debería ser el punto de partida para el cálculo de la renta imponible de todos los estados miembros, reduciendo de este modo diferencias entre el resultado contable y fiscal [364].

Como conclusión tras el análisis precedente y siguiendo a Sánchez Galiana, Pallarés Rodríguez y Crespo Miegimolle, el criterio a aplicar sería –y sigue siendo en la actualidad– que *«en ausencia de regulación de una materia en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la norma a aplicar para su cuantificación, calificación o imputación temporal, será la norma contable»* [365].

---

[360] *Vid.* Ferreiro Lapatza, J.J. (1996). Sobre… Ob. cit., pág. 15.
[361] *Vid.* Navas Vázquez, R. (1997). La comprobación… Ob. cit., pág. 10.
[362] *Vid.* Tejerizo López, J.M. (1998). La base imponible... Ob. cit., págs. 92 y ss.
[363] *Vid.* Báez Moreno, A. (2005). El principio… Ob. cit., pág. 860.
[364] *Vid.* Pozo Villanueva, J.C (1995). Aproximación… Ob. cit., pág. 175.
[365] *Vid.* Sánchez Galiana, J. A.; Pallarés Rodríguez, R., & Crespo Miegimolle, M. (1996). *El Nuevo impuesto*... Ob. cit., pág. 148.

Con todo esto podemos afirmar que el concepto de base imponible del Impuesto sobre Sociedades cumplía de manera eficiente con los principios de legalidad y reserva de ley, al estar representada, por un lado, su componente contable por el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas y, por el otro, su componente fiscal por la propia LIS [366].

2.3.3.5 Imputación temporal

Siguiendo la línea de la anterior normativa, el momento determinado para llevar a cabo la imputación de los ingresos y los gastos adquiere un elevado significado. El principal motivo de ello, tal y como se ha puesto ya de manifiesto, será la independencia otorgada a los ejercicios [367]. Es decir, la renta gravada se acota a la producida durante el período impositivo, estipulándose una fecha en la que se entiende producido el devengo y poder, de este modo, cuantificar la deuda tributaria. Pues bien, el hecho de imputar un ingreso o gasto a uno u otro período impositivo puede llegar a tener consecuencias divergentes para el contribuyente. No obstante, desde la introducción de la posibilidad de poder compensar pérdidas, estas podrían considerarse menores.

La imputación temporal en la novedosa regulación del año 1995 venía recogida en el artículo 19, donde, con carácter general, en su primer apartado, se establecía que *«los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros»*.

Como vemos, se seguía empleando el criterio del devengo, en detrimento de otros métodos como podían ser el criterio de caja o el de exigibilidad. Sin embargo, ahora, a diferencia de la normativa previa, también se prevé su utilización en los gastos, abandonando así el criterio de producción establecido para estos. Este apartado estipula cuál es el sentido técnico-jurídico del concepto de devengo, recogiendo en gran parte la definición dada por el PGC. Con ello, las normas fiscales de imputación han de responder a los criterios establecidos en las reglas contables [368].

---

[366] *Vid.* Coll Frechina, LL. (1997). *La Determinación…* Ob. cit., pág. 54.

[367] *Vid.* Sánchez Galiana, J. A.; Pallarés Rodríguez, R., & Crespo Miegimolle, M. (1996). *El nuevo Impuesto*... Ob. cit., pág. 129.

[368] *Vid.* García Novoa, C. (1997). La imputación temporal... Ob. cit., pág. 196.

No obstante, llegados a este punto en el que la relación entre la fiscalidad y la contabilidad tenía más trasfondo que una simple conjetura, conviene traer a colación ciertos principios presentes en el PGC previsto por aquel entonces [369]. Nos referimos con esto a los principios de registro y de devengo. El primero de ellos establecía que los hechos económicos debían registrarse en el momento en que nacieran los derechos u obligaciones que los mismos originasen, únicamente cuando fueran perceptibles a través de su existencia jurídica [370].

El segundo preveía que la imputación de los ingresos y los gastos debía hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representasen, independientemente del momento en el que se produjese la corriente monetaria o financiera derivada de ellos. Sería este sentido el tomado por el legislador para regular la imputación temporal relativa al Impuesto sobre Sociedades.

Hay que destacar también el guiño, no siempre subrayado por la doctrina, que este apartado hacía al principio contable de correlación de ingresos y gastos que del mismo modo emanaba del PGC y que supedita el reconocimiento contable del gasto a su homónimo del ingreso al que esté asociado, no pudiendo esperarse razonablemente en el futuro, la generación de unos ingresos ligados a aquel [371].

Al hilo, García Moreno sostenía que, tanto en el ámbito mercantil como contable, la determinación del momento relevante para el devengo dependería de la interpretación de la *«corriente real de los bienes y servicios que los ingresos y gastos representen»* [372].

El problema, quizás, radicaba en que el concepto de *«devengo»* no venía definido por la Ley 43/1995, ni tampoco en la normativa contable, por lo que no habría un consenso doctrinal de si estamos ante un concepto jurídico o contable [373]. Al hilo, algunos autores sostenían que *«el devengo coincide con la adquisición de un derecho a la remuneración»* a lo que adicionaban: *«la actual redacción, sin llegar a dar una definición de devengo, relaciona este concepto con la corriente real de bienes y servicios, y señala, finalmente, como*

[369] Recordemos que se trataría del Plan General Contable de 1990, introducido por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

[370] *Vid.* García Novoa, C. (1997). La imputación temporal... Ob. cit., pág. 199.

[371] *Vid.* Gómez Mourelo, C. (2003). Imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades. En Rubio Guerrero, J. J. (Dir.) *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid., pág. 371.

[372] *Vid.* García Moreno, A. (1999). *La base imponible*… Ob. cit., pág. 233.

[373] *Vid.* Gómez Mourelo, C. (2003). Imputación… Ob. cit., pág. 370.

criterio que debe respetarse, la debida correlación entre los ingresos y los gastos y la corriente real de bienes y servicios que éstos representan» [374].

Engarzado con lo anterior, García Novoa argumentaba con buen criterio que *«el legislador tributario no ha optado en esta materia por una remisión propia o constitutiva. Si lo hiciera no sería preciso habilitar un precepto como el art. 19, pues la regulación temporal estaría regulada per relationem y sólo haría falta operar sobre la misma las matizaciones pertinentes».* Ante lo que continuaba *«aunque el concepto de devengo, fijado por el artículo 19.1 de la L.I.S., coincida en su definición con el principio contable del mismo nombre, su previsión en la L.I.S. significa que no podemos hablar de remisión propia… sino una mera remisión declarativa»* y terminaba otorgando un coherente motivo que explicaría esta decisión *«de esta manera se imposibilita una ausencia de regulación, que supondría la aplicación absoluta de los principios contables»* [375].

Del mismo modo, Gómez Mourelo, también manifestaba ciertas reticencias respecto al artículo 19 de la LIS del 1995 sosteniendo que *«el hecho de que la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades se determine, tal y como señala el artículo 10 de la LIS, a partir del resultado contable corregido por ajustes extracontables de naturaleza fiscal, puede llevar a plantearnos si el artículo 19.1 resulta superfluo».* No obstante, a renglón seguido nos brinda una suerte de justificación afirmando que *«cabe pensar que la norma fiscal ha venido a reforzar la importancia del devengo, impidiendo que tengan eficacia directa aquellos casos en que la norma contable haya permitido no aplicar el principio del devengo para preservar la imagen fiel de la empresa»* [376]. Así propone que la remisión que se realiza al principio del devengo en la normativa fiscal, pese a que ya esté prevista en la contable y a ella haga remisión el propio art. 10 de la LIS, se articulase como una auténtica cláusula de cierre para aquellos casos en los que la contabilidad no prevea el empleo de dicho principio.

Como ya hemos puesto de manifiesto en el primer capítulo, atendiendo a los ingresos que se llevan a cabo en el seno de una actividad empresarial [377], estos provendrán de la venta de productos o de la prestación de servicios que se lleven a cabo por aquella a lo largo del período impositivo en cuestión. En primer lugar, tendremos que determinar el importe que derive la referida ope-

---

[374] *Vid.* Rodríguez, C., Martín, A., & Rubio, J. J. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 72.

[375] *Vid.* García Novoa, C. (1997). La imputación temporal... Ob. cit., págs. 190 y 192.

[376] *Vid.* Gómez Mourelo, C. (2003). Imputación... Ob. cit., pág. 372.

[377] Conviene subrayar que nos referimos a los ingresos que provienen de la propia actividad empresarial, excluyendo de este modo los ingresos financieros u otro tipo de ingresos.

ración y, una vez cuantificado, se cargará en el debe, recogiéndolo, normalmente en una cuenta perteneciente al Balance de Situación (Activo no Corriente), generalmente en la *430 (Clientes)*. Haciendo gala de esa partida doble, en consecuencia, se abonará por el haber la misma cantidad, pero, asignándole ahora una cuenta de ingresos, prevista en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. En particular una *700 (Venta de mercaderías)* o *705 (Prestaciones de servicios)*, dependiendo del objeto social de la sociedad, entre otros criterios. De este modo se experimentarían dos alteraciones en la estructura societaria, pero a efectos de determinación de la deuda tributaria, únicamente será la segunda la que tenga incidencia. De estas operaciones surge lo que el legislador determina *corriente real.*

Por otra parte, cuando se produce una venta o se ofrece un servicio, lleva aparejada una contraprestación pecuniaria que, desde el prisma contable, se materializa en un movimiento diferente. Así, siguiendo el mismo criterio de la partida doble, se cargará al debe el importe resultante de la operación, asignándole una cuenta de tesorería *57x*, bien puede ser *Caja (570)* si se cobra en efectivo o *Bancos (572)* si se hace lo propio a través de transferencia, pertenecientes todas ellas al Activo Corriente. El mismo importe, para equilibrar el asiento contable, se abonará en el haber a través de la cuenta anteriormente citada *430 (Clientes).* Estaremos pues, con estos movimientos, ante lo que la Ley denomina *corriente monetaria o financiera.*

Adviértase que, con este proceder, la cuenta de Activo no Corriente 430 (Clientes) arrojará saldo cero después de ambos movimientos (tanto en el debe como en el haber), por lo que el efecto en los Estados Financieros podría catalogarse como vacuo. Sin embargo, sí se producirían dos alteraciones con mayor implicación temporal. Por un lado, se experimentó un aumento de la tesorería de la entidad y, por otro, una imputación a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la venta. Será esto último lo que adquiera una ingente relevancia a la hora de cuantificar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ya que, mediante el asiento de regularización que se lleva a cabo al final del período impositivo se determina el saldo que emana de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, que será la antesala de lo que determine el resultado contable de la entidad.

Con respecto a los gastos, no consideramos oportuno exponer todo el procedimiento de nuevo. Éste será similar, pero, de un modo general, tendrá dos divergencias con lo expuesto para los ingresos. En primer lugar, serán empleadas cuentas de gasto y de Pasivo no Corriente en detrimento de cuentas de ingreso y Activo no Corriente, y en segundo lugar se cargarán y abonarán en sentido opuesto.

Continuaba, el artículo, mostrando ese engarce con la contabilidad otorgado por el legislador en el momento de regular el tributo. Así en el apartado tercero se preveía que *«no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente».*

Debido a esto, resulta primordial comprender el funcionamiento contable para poder desmenuzar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo los diferentes Estados Financieros existentes y, no perder nunca de vista, que el previsto para cuantificar el aspecto material del hecho imponible será únicamente la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Por ello, sería condición *sine qua non,* el haber contabilizado tanto el ingreso como el gasto en alguna cuenta de las previstas en esta última (7xx para los primeros y 6xx para los segundos) o, incluso, en una cuenta de Reservas si así estuviese previsto (11x).

Sin embargo, el referido apartado tercero *in fine*, incluía una excepción que flexibilizaba ligeramente ese principio del devengo, manteniéndose vigente en la actualidad *«los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».*

De una primera exégesis de este párrafo, extraemos que en los supuestos de una imputación de un gasto con posterioridad a su devengo o, de un ingreso con anterioridad, se atendería a la fecha de su contabilización para entender efectiva su imputación, con la condición de que con ello no se consiga una tributación inferior a la que se hubiere obtenido si haber llegado a esta circunstancia. En el resto de los casos habría que realizar una modificación en la au-

toliquidación, o la propia Administración, vía actuación comprobatoria o inspectora podría regularizar la situación [378].

Por ello, con carácter general, este apartado reproduce el principio fiscal de inscripción contable, consistente en que un gasto no puede computarse fiscalmente antes de que se refleje contablemente y un ingreso no podrá computarse a efectos fiscales en un ejercicio ulterior a aquel en el que se inscriba contablemente, provocando esto una presión de la fiscalidad sobre la contabilidad [379].

Volviendo de nuevo al cuerpo normativo del año 1995 y, al criterio de devengo, apreciamos como únicamente se tendrá en cuenta la *corriente real* para imputar los ingresos y los gastos, independientemente de en qué momento se lleve a cabo la contraprestación pecuniaria.

No obstante, también estaría previsto el empleo de métodos alternativos al criterio del devengo, tal y como emanaba del segundo apartado del referido artículo 19: *«la eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine».*

De este modo, dejaría en manos del desarrollo reglamentario su regulación, por lo que, sin intención de detenernos demasiado, consultaremos la citada norma. Tendremos que acudir pues, al artículo 29 RIS, en donde se recogían las condiciones necesarias para poder eludir el criterio establecido con carácter general.

En particular, aquellos contribuyentes que lo estimasen oportuno deberían de presentar una solicitud a la Administración Tributaria que incluyese el siguiente contenido: una descripción de los ingresos y gastos a los que afectase el criterio de imputación temporal; una descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicitase; una justificación de la adecuación del criterio de imputación temporal propuesto a la imagen fiel y, por último, una descripción de la incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal y justificación que de su aplicación no derivase una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio del devengo. Esta solicitud se tenía que presentar con, al menos, seis meses de

[378] *Vid.* Gómez Mourelo, C. (2003). Imputación... Ob. cit., pág. 376.
[379] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación…* Ob. cit., págs. 101 y 102.

antelación a la conclusión del primer período impositivo respecto del que se pretendieran los efectos. Con esto se iniciaría un procedimiento en el que el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sería competente. Sin entrar a analizarlo, únicamente mencionaremos que, debería finalizar antes de tres meses desde la fecha de presentación de la solicitud y en caso de no haberlo hecho, estaría previsto al respecto, el silencio positivo.

Nos encontramos aquí ante otra opción otorgada por el legislador prevista para flexibilizar el rígido principio del devengo [380]. Una de las causas que pudiera dar pie a un cambio en el criterio de imputación, sería, por ejemplo, el vacío que ciertas entidades pudieran tener en la tesorería [381]. Con posterioridad veremos cómo, en la actualidad, también estará previsto un sistema similar para poder determinar otro criterio alternativo al del devengo.

Conviene destacar por último que, en el resto de los apartados del artículo 19, estarán recogidos otras situaciones en las que procede otro empleo de imputación temporal diferente al criterio de devengo, no obstante, no consideramos oportuno traerlas a colación debido a la escasa incidencia en nuestro eje de estudio.

2.3.3.6 Período impositivo y devengo

De un modo ciertamente sucinto, la Ley recogía en su Título V y en particular en sus artículos 24 y 25, el período impositivo y el devengo respectivamente.

El primero de ellos establecía que el período impositivo coincidiría con el ejercicio económico de la entidad, sin poder exceder este de 12 meses. Siguiendo el sistema de las anteriores regulaciones, se establecieron ciertos motivos que provocarían una anticipación del devengo: cuando la entidad se extinguiese y cuando tuviera lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.

Prima facie parece ciertamente continuista con la normativa anterior, aunque únicamente se establecían dos únicos supuestos en los que estaría prevista la conclusión del período impositivo de manera anticipada, a diferencia de la Ley del año 1978, que establecía cinco supuestos. Por otra parte, el acotamiento de la duración de este a doce meses resultó inalterada.

---

[380] *Vid.* Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 81.
[381] *Vid.* Rodríguez, C., Martín, A., & Rubio, J. J. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 73.

Por su parte, el artículo 25 establecía que el impuesto devengaría el último día del período impositivo.

Como vemos, no introducía ninguna novedad al respecto. Tal y como es sabido, una vez producido el devengo, la obligación tributaria habrá nacido, pero todavía no será exigible. Su exigibilidad surgirá en el momento que vence el plazo para presentar la declaración [382].

Por último, conviene destacar que no se fija *ex lege* un período impositivo, ya que el ejercicio económico vendrá determinado por los estatutos de la sociedad y, en su defecto, el artículo 9.*j)* del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas vigente por aquel entonces [383], establecía que el ejercicio social terminaría el 31 de diciembre de cada año [384].

2.3.4 **Compensación de bases imponibles negativas**

Llegamos ahora a la clave de bóveda de nuestro estudio. Dentro del cuerpo normativo que estamos analizando se recogía en el Título IV, previsto para la base imponible y, en concreto, en el artículo 23. En él se realiza una regulación mucho más extensa y prolija que en la LIS de 1978, pero también es cierto que menor que en el Reglamento del 1982.

Conviene mencionar de antemano, que únicamente será objeto de estudio la propia Ley, ya que, en el reglamento del 1997 no se hacía alusión alguna a la práctica compensatoria de bases imponibles negativas.

De una primera exégesis podemos extraer ciertas divergencias con la normativa precedente, pero para ello debemos exponer con anterioridad el apartado primero del referido artículo:

> *«Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos».*

Inicialmente nos llama la atención contra qué se pueden compensar las bases imponibles negativas. En este sentido volvemos al criterio del año 1964 en donde los contribuyentes podrían saldar las pérdidas con *«cargo a los resul-*

---

[382] *Vid.* SÁNCHEZ GALIANA, J. A., PALLARÉS RODRÍGUEZ, R., & CRESPO MIEGIMOLLE, M. (1996). *El nuevo Impuesto*... Ob. cit., pág. 305.

[383] Introducido por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

[384] *Vid.* MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (1996). *La nueva regulación* … Ob. cit., pág. 303; RODRÍGUEZ, C., MARTÍN, A., & RUBIO, J. J. (1996). *Comentarios*... Ob. cit., pág. 83; SÁNCHEZ GALIANA, J. A., PALLARÉS RODRÍGUEZ, R., & CRESPO MIEGIMOLLE, M. (1996). *El nuevo Impuesto*... Ob. cit., pág. 303.

tados obtenidos en los cinco siguientes», contribuyendo esto a la controversia del saneamiento financiero, que, con posterioridad analizaremos de forma breve. Establece ahora el legislador que *«podrán ser compensadas con las rentas positivas»* y de este modo entendemos por el concepto de renta la que emana de la definición de hecho imponible y sujeto pasivo, una renta sintética de carácter mundial.

Otra divergencia la encontramos en que el plazo establecido para llevar a cabo la compensación experimentó un ligero aumento de dos años, estableciéndose de este modo en siete. Tenemos aquí a la primera de tantas modificaciones que a la postre se irán produciendo. Con ello se beneficia de un modo directo al contribuyente y al gravamen eficiente de su riqueza. Este incremento derivó directamente del principio de coordinación internacional que tuvo presente el legislador en la elaboración normativa, acercando así nuestro sistema fiscal al previsto en los estados de nuestro entorno, donde los plazos eran más elevados [385]. En este sentido se posicionan Corona y Paredes afirmando que *«el plazo de cinco años se ha valorado como muy limitado no sólo por motivos de equidad y neutralidad sino sobre todo porque… en los países de nuestro entorno, en los últimos años las reformas llevadas a cabo han coincidido en su progresiva ampliación»* [386].

En este punto podríamos preguntarnos qué pasaría con las bases imponibles negativas que tuvieran su origen en ejercicios previos a la entrada en vigor de la Ley 53/1995. De regular tal situación se encargaba la disposición transitoria duodécima. En concreto, aquellas bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del ejercicio en el que resultase de aplicación la nueva norma estarían sujetas por el nuevo plazo, contado eso sí, desde el inicio del período impositivo siguiente a aquel en el que se hubiesen determinado.

El último cambio del que podemos dar cuenta con este primer apartado radicaba en el criterio de los años como vehículo escogido para cuantificar el plazo junto con el período impositivo. Recordemos que desde la regulación prevista para 1964, el concepto de *ejercicios* sería el empleado para determinar la horquilla temporal prevista para llevar a cabo la compensación. No obstante, de un modo confuso, el Reglamento del año 1982 en su artículo 156 establecía en su primer apartado: *«cinco ejercicios inmediatos y sucesivos»* y, a renglón seguido en su siguiente apartado afirmaba: *«ejercicios cerrados en los cinco años precedentes»*. Pues bien, el legislador opta ahora por el criterio de: *«períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos»*,

[385] Tal y como emana del segundo apartado de la Exposición de Motivos.
[386] *Vid.* Corona Ramón, J.f. & Paredes Gómez, R. (1996). *La reforma…* Ob. cit., pág. 230.

empleando de este modo una miscelánea de ambos conceptos, cogiendo el testigo del Reglamento, pero cambiando el sentido del límite, que ahora volvería a ser hacia delante.

De este modo, la aplicación del plazo compensatorio será independiente a la duración de los períodos impositivos posteriores a aquel en el que se produjese la base imponible negativa. El criterio ahora será que el período en el que la pérdida se compense no hubiera finalizado en los determinados años posteriores.

Una inferencia que podemos extraer del referido apartado, aunque este no hiciese mención de ello, se puede desprender la misma limitación presente en el artículo 157 del Reglamento de 1982. Esto es, que no se podría compensar un importe superior a la base imponible derivada de las operaciones propias del ejercicio. Justificamos tal evidencia debido a la redacción otorgada: *«podrán ser compensadas con las rentas positivas»*. En este sentido también se posicionan autores como Sánchez Galiana afirmando que de no ser así *«provocaría un aumento del plazo para la práctica de la compensación»* [387], o como Rodríguez, Martín y Rubio al esgrimir que *«la actual redacción no parece tampoco permitir la creación artificial de bases imponibles negativas. Sin embargo, sería conveniente una mayor concreción en este punto»* [388].

Adicionalmente a este apartado, dotado con un tinte de corte genérico, fueron introducidas en la propia Ley ciertas limitaciones que afectarían a la práctica compensatoria. Concretamente venían recogidas en el segundo apartado:

> *«La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurran las siguientes circunstancias:*
>
> *a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.*
>
> *b) Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por 100 en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.*

[387] *Vid.* Sánchez Galiana, J. A., Pallarés Rodríguez, R., & Crespo Miegimolle, M. (1996). *El Nuevo impuesto*... Ob. cit., pág. 213.

[388] *Vid.* Rodríguez, C., Martín, A., & Rubio, J. J. (1996). *Comentarios*… Ob. cit., pág. 80.

c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social».

Podemos apreciar con esto que los tres requisitos deberían producirse al unísono para que la cuantía a compensar experimentara una reducción entre el valor de las aportaciones relativo a la participación adquirida y su valor real de adquisición, siempre que esta fuera positiva.

Con su introducción se pretendió soslayar posibles abusos a la hora de mercadear con sociedades con pérdidas con el fin de obtener un ahorro fiscal [389]. Nos encontramos aquí, con una medida destinada a evitar la adquisición de entidades que ostenten pérdidas con el mero fin de la amortiguación de beneficios [390], instaurando de este modo trabas al mercado de sociedades inactivas, cuyo único activo esencial estaba constituido por las pérdidas compensables [391].

Al respecto, Clavijo Hernández [392] ponía sobre el tablero una incógnita derivada de la poco concisa redacción del referido apartado; concretamente afirmaba que *«cuando se habla de aportaciones de los socios, no se precisa a qué socios se refiere: si a las aportaciones de los socios adquirentes que toman la mayoría o, por el contrario, a las de los socios transmitentes»*. No obstante, a continuación infería que *«esta última solución es la que, a la vista de los antecedentes del precepto, parece claramente preferible»*, y motivaba tal postura con dos sólidos argumentos: *«no sólo porque es difícil imaginar en estos momentos una norma legal que se compadezca mal con la lógica económica* […] *sino por la misma finalidad del precepto, pues es la única interpretación que permite conseguir el objetivo de la Ley de evitar la compra de sociedades con bases negativas a precios muy bajos»*. La misma interpretación será replicada por Gonçalves Pereira [393].

Por lo tanto, de este modo y, cuando se cumplan las anteriores circunstancias, se limita la compensación de las pérdidas fiscales de una sociedad por socios distintos a los que tenía en el momento de producirse aquellas [394].

---

[389] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2019). 50 años… Ob. cit., pág. 69.

[390] *Vid.* Cayón Galiardo, A., & Álvarez Martínez, J. (1997). *Los Impuestos* … Ob. cit., págs. 265 y 266; Rodríguez, C., Martín, A., & Rubio, J. J. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 80; Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., págs. 90 y 91.

[391] *Vid.* Sánchez Galiana, J. A., Pallarés Rodríguez, R., & Crespo Miegimolle, M. (1996). *El Nuevo impuesto*... Ob. cit., pág. 213.

[392] *Vid.* Clavijo Hernández, F. (2003). Impuesto… Ob. cit., pág. 339 y 340.

[393] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual*…. Ob. cit., pág. 192.

[394] *Vid.* Segarra, À. (1997). *El nuevo impuesto…* Ob. cit., pág. 188.

Para finalizar el análisis del artículo 23, resulta necesario traer a colación su tercer apartado en el que se establecía que las entidades de nueva creación podrían *«computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya base imponible sea positiva».*

De este modo se instaura un beneficio fiscal que hace sostener en el tiempo el período previsto para poder realizar la compensación. Sin embargo, si la entidad de nueva creación ya obtiene beneficios en su primer ejercicio, quedaría en igualdad de condiciones con las que no ostentasen tal consideración. Pese a esto, no encontramos en toda la norma alusión a qué entendemos por una entidad de nueva creación, por lo que en ausencia de una norma tributaria que regule de manera expresa este concepto habría que acudir a la regulación mercantil [395]. En el mismo sentido se posicionaría Calvo Vérgez ante la ausencia de ninguna referencia el referido concepto, estableciendo que en estos casos *«cabía estimar que una entidad adquiriría dicha consideración a partir del instante en el que hubiese sido inscrita en el Registro Mercantil»* concluyendo que *«habría que aplicar un criterio estrictamente jurídico, con independencia del componente económico que pudiera presentarse»* [396].

2.3.4.1 Saneamiento financiero

Pese a que, tal y como adelantábamos al principio del análisis, la Ley establecía que las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las *rentas positivas* ulteriores, después de pormenorizar la totalidad de la regulación prevista para la práctica compensatoria, resulta necesario resaltar que no se hace mención directa al controvertido saneamiento financiero en ningún momento, por ello no estimamos que fuese necesario llevarlo a cabo de forma obligatoria.

Lo mismo opinaban Rodríguez, Martín y Rubio [397], apoyándose en dos importantes motivos, por un lado, que la Ley no lo exigía y, por otro, que la norma fiscal faculta para compensar bases imponibles y no resultados contables. En el mismo sentido parecía posicionarse Segarra al afirmar que *«aun cuando como consecuencia de las normas mercantiles…las pérdidas contables hayan sido eliminadas del balance de situación, subsistirá el derecho de la sociedad a compensar las bases imponibles negativas»* [398]. García Novoa,

---

[395] *Vid.* Chico de la Cámara, P. (2005). *Impuesto…* Ob. cit., pág. 97.
[396] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2016). La compensación... Ob. cit., pág. 381.
[397] *Vid.* Rodríguez, C., Martín, A., & Rubio, J. J. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 80.
[398] *Vid.* Segarra, À. (1997). *El nuevo impuesto…* Ob. cit., pág. 188.

por su parte, también mantenía un similar criterio al traer a colación que: *«lo compensable no será, por tanto, el saldo negativo de la cuenta de pérdidas y ganancias»*. Deduciendo de ello que *«entendemos que no es necesario que a la compensación fiscal acompañe, ni previa ni simultáneamente, la compensación contable de la pérdida con cargo al beneficio del ejercicio, ni la compensación se condiciona al saneamiento financiero»* [399].

Al hilo de esta cuestión, Chico de la Cámara mantiene un punto de vista parecido afirmando que se trata de una compensación meramente fiscal de bases imponibles para la determinación de la cuota tributaria, independiente en todo momento de la compensación del saneamiento o compensación contable que tiene lugar bajo el amparo de la regulación mercantil [400]. En este sentido también se posiciona Casana Merino afirmando que lo que se compensa no es el resultado contable, sino las bases imponibles como concepto fiscal, magnitud que se cuantifica realizando los ajustes necesarios que emanan de la legislación fiscal sobre el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias [401]. Por lo tanto, el importe a compensar entre períodos, así como sus requisitos, deberán atender únicamente a las bases imponibles a efectos tributarios, que podrá coincidir o no con el resultado contable. La misma postura mantendrá Clavijo Hernández argumentando que *«no es necesario el saneamiento contable de las pérdidas para poder compensar las bases imponibles negativas»* [402].

Tal y como podemos apreciar, en este punto de la regulación societaria, la totalidad de la doctrina científica se alineaba con la idea de la no exigencia del saneamiento financiero para poder compensar bases imponibles negativas, teniendo esto su razón de ser en la ya diáfana diferencia entre fiscalidad y contabilidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

2.3.4.2 Obligación real de contribuir

Conviene mencionar en primer lugar que, dentro de la obligación real de contribuir –Título VII– existía una dicotomía en cuanto al origen de sus rentas. Por un lado, estaban previstas las obtenidas mediante un establecimiento permanente –Capítulo III–, y por otro lado las generadas sin mediación de un establecimiento permanente –Capítulo IV–.

---

[399] *Vid.* García Novoa, C. La imputación temporal... Ob. cit., pág. 257.
[400] *Vid.* Chico de la Cámara, P. (2005). *Impuesto…* Ob. cit., pág. 96.
[401] *Vid.* Casana Merino, F. (2015). La evolución… Ob. cit., pág. 69.
[402] El referido autor replica el criterio esgrimido por el TEAC en su resolución del 11 de julio de 1989. *Vid.* Clavijo Hernández, F. (2003). *Impuesto…* Ob. cit., pág. 339.

En relación con las primeras, aunque sí es cierto que el artículo 50 implantaba ciertas diferencias en la determinación de la base imponible con respecto al régimen general, nada decía de la compensación de bases imponibles negativas, por lo que podrían llevar a cabo la citada práctica según lo previsto en el artículo 23.

No ocurriría lo mismo con las segundas, ya que, en el artículo 56, en donde se regulaba la determinación de la base imponible relativa a dichas entidades, estaba recogida en su apartado quinto una limitación de elevado calibre que no sería otra que la absoluta proscripción a estos contribuyentes de poder compensar bases imponibles negativas:

> *«Las normas sobre compensación de pérdidas no serán aplicables a las entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo sin mediación de establecimiento permanente».*

Lo cierto es que en el propio apartado tercero del artículo 47, que contemplaba las formas de sujeción a la obligación real, ya dejaba entrever esta limitación al establecer que *«salvo lo dispuesto en el caso de rentas imputables al establecimiento permanente, las rentas obtenidas en España por entidades no residentes en territorio español se someterán a gravamen por este impuesto con total separación unas de otras, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas».*

Al hilo de esto, Malvárez Pascual señala que el legislador no titubeó al relativizar el principio de separación en el siguiente apartado, con el fin de defender sus propios intereses al disponer que *«el gravamen separado de las rentas obtenidas en territorio español por una entidad no residente no limita, en forma alguna, la responsabilidad exigible a la misma respecto de las deudas y obligaciones tributarias exigibles en España, en relación con cualquiera de ellas»* [403].

De este modo, no serían aplicables las normas previstas para la compensación de pérdidas, siendo esto coherente con el principio de la «tributación separada», en donde el devengo se producía operación a operación sin existir un período impositivo en el que fuera posible acumularlas o mismamente compensarlas, empleándose la técnica del *witholding tax* [404].

Con esto vemos como se tomó el mismo sentido que en la regulación previa, ya que tal y como pone de relieve García Díez, en el artículo 388 del

---

[403] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación...* Ob. cit., pág. 35.

[404] *Vid.* Checa González, C. Obligación real de contribuir. En Clavijo Hernández, F., & Fernández Junquera, M. (1997). *Impuesto…* Ob. cit., pág. 126 y ss.

Reglamento del año 1982 ya estaba incluida tal limitación de la compensación de pérdidas [405].

No obstante, se produjo una mejora relativa a la seguridad jurídica en la aplicación del tributo. Pese que en la Ley del 1978 sí se regulaba el devengo de este tipo de rentas –obtenidas sin establecimiento permanente–, nada se decía respecto del devengo del tributo, dando esto lugar a disyuntivas en la interpretación por parte de los contribuyentes [406]. Sin embargo, en la norma que estamos analizando sí estaría previsto en el artículo 59, que el impuesto se devengara cuando lo hiciesen las rentas correspondientes.

2.3.4.3 Regímenes especiales

Toda esta miríada de requisitos, supuestos, limitaciones etc. que acabamos de analizar, se resguardaban bajo el paraguas del régimen general. Por lo que, para realizar un prolijo análisis de la práctica sobre la que pivota nuestro estudio, conviene también poner sobre el tablero el resto de regulación ínsita a la práctica compensatoria presente en los regímenes especiales del tributo.

Tal y como argumentábamos previamente, la nueva Ley recogió en su haber los regímenes especiales en aras del fortalecimiento del principio de seguridad jurídica. En concreto estaban recogidos en el Título VIII y cada capítulo de este contenía, a su vez, un tipo de régimen, existiendo una totalidad de catorce regímenes especiales. Por ello, trataremos de dejar al descubierto las divergencias o particularidades presentes en ciertos regímenes especiales en relación con la regulación de la compensación de bases imponibles negativas prevista en el régimen general.

2.3.4.3.1 *Régimen de transparencia fiscal*

Siguiendo lo regulado en el apartado primero del artículo 75, ostentarían la condición de sociedades transparentes, con carácter general, aquellas en las que más de la mitad de su activo estuviese constituido por valores, así como las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se diese cualquiera de las siguientes circunstancias: que más de la mitad del capital perteneciese a un grupo familiar, entendiendo como tal personas unidas por vínculo de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o afinidad gasta el cuarto grado

[405] *Vid.* García Díez, J., en Alonso Murillo, F. (1996). Comentarios… Ob. cit., pág. 178.
[406] *Vid.* Checa González, C. Obligación real de contribuir... Ob. cit., pág. 127.

inclusive, o bien que más de la mitad del capital perteneciese a 10 o menos socios.

De un modo genérico, las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarían a sus socios que tuviesen la condición de sujeto pasivo por obligación personal de contribuir en el IRPF o en el propio IS, siendo aquellas las que resultasen de las propias normas de este impuesto.

En este punto podríamos preguntarnos qué pasaría entonces con las bases imponibles negativas. Pues a tenor del tercer apartado del referido artículo, estas no podrían ser imputadas, pudiendo, eso sí, compensarse con bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad en los períodos impositivos que concluyesen en los siete años inmediatos y sucesivos.

Sea como fuere, conviene mencionar que en este supuesto la entidad no percibe la renta por sí misma, ya que la obtiene por otra sociedad y posteriormente es imputada a la primera, constituyendo de este modo el aspecto material del hecho imponible la imputación de bases imponibles positivas o de rentas positivas obtenidas mediante las sociedades transparentes [407]. Obsérvese la incidencia que tiene lugar con relación al signo de las bases imponibles, ya que, de manera indirecta, proscribe que las negativas sean las que se imputen.

Al respecto de la modalidad obligatoria de este régimen, Corona y Paredes sostienen que no *«está pensado como un sistema de corrección de la doble imposición de la renta societaria, sino como un mecanismo antielusión fiscal»* [408].

No obstante, este régimen especial, fue derogado a partir de los períodos impositivos que empezasen a partir del uno de enero del año 2003, por *la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes*, sustituyéndose por el régimen de sociedades patrimoniales.

Tras ello, se recogerían en él únicamente aquellas entidades que se vieran afectadas por el hecho de que más de la mitad de su activo estuviese constituido por valores o no estuviese afecto a actividades económicas, por lo que las entidades patrimoniales por la actividad desarrollada (profesionales, artistas y deportistas) pasarían a tributar en el régimen general [409].

Así, en el artículo 75 de la LIS, se regularía este régimen de un modo genérico y que incluiría a aquellas entidades en las que concurrieran dos carac-

---

[407] *Vid.* Cayón Galiardo, A., & Álvarez Martínez, J. (1997). *Los Impuestos*… Ob. cit., págs. 265 y 266.

[408] *Vid.* Corona Ramón, J.F. & Paredes Gómez, R. (1996). *La reforma…* Ob. cit., pág. 81.

[409] *Vid.* Ragué Santos de Lamadrid, J. & Martínez Espinós, A. (2004). La compensación de bases imponibles negativas en las sociedades patrimoniales. *Revista Quincena Fiscal*. Núm. 12., pág. 1.

terísticas específicas durante más de noventa días del ejercicio social. En primer lugar, que más de la mitad de su activo estuviese constituido por valores o no estuviese afecto a actividades económicas y, en segundo lugar, que más del 50% de capital social perteneciese –directa o indirectamente– a diez o menos socios o a un grupo familiar[410].

Para estas entidades estaría previsto un desglose de la base imponible en dos tipologías, por un lado, la general –que tributaría al 40%–, y por otro lado la especial –que tributaría al 15%–.

Para llevar a cabo su cálculo habría que atender a lo establecido en la *Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias*, ya que las sociedades patrimoniales, pese a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, deben determinar y cuantificar su base imponible aplicando lo previsto para la normativa del IRPF; eso sí, teniendo en cuenta ciertas excepciones que configuraba la propia LIS. En concreto, la más relevante para nuestro estudio, sería que las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores se compensarían atendiendo a lo establecido en la LIRPF.

Llegados a este punto, surgiría una gran controversia relativa a estas entidades, ya que cabría preguntarse qué pasaría con las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensación en el momento de la entrada en vigor del referido régimen. Como a posteriori veremos, por aquel entonces –1 de enero de 2003– estarían previstos quince períodos impositivos posteriores a su generación para poder compensarlas y, sin embargo, la LIRPF únicamente establecía cuatro.

Para mitigar estas dudas, el legislador optó por introducir una disposición transitoria primera, en la Ley 46/2002. Concretamente en su quinto apartado fue establecido que aquellas bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar por las sociedades transparentes que pasaran a tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales, podrían ser compensadas dentro del propio plazo que le restase a la sociedad transparente, a tenor de las condiciones establecidas por el artículo 23 de la LIS, contra la parte general o especial de la base imponible positiva de la sociedad patrimonial, a opción de ésta. Entendemos aquí que el contribuyente priorizaría la compensación en aquella que se viera sometida a un tipo de gravamen superior, como era el caso de la general.

---

[410] Entendiéndose a estos efectos que estuviese constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

No obstante, este régimen transitorio únicamente recogía aquellos supuestos en los que existía una subrogación en cuanto a la regulación prevista. Sin embargo, desde el punto de vista doctrinal, surgía otra duda de considerable calibre: dilucidar qué pasaría con las bases imponibles negativas pendientes de compensar en aquellos supuestos en los que la entidad pasara a tributar en el régimen de sociedades patrimoniales, pero proviniese del régimen general. *Prima facie* sería de aplicación el límite de los cuatro años previstos en la normativa del IRPF aún para aquellas bases negativas que fuesen generadas bajo el amparo del régimen general.

Así lo expone la propia Administración tributaria en la consulta vinculante V1118-04 [411] y que reproduce en la V1676-04 [412] y en la V0087-05 [413]. En la primera de ellas, la entidad consultante dejaba de tributar bajo el régimen general para pasar a hacerlo en el de sociedades patrimoniales y, entre otros aspectos, quería saber cómo realizar la compensación de bases imponibles negativas que tenía pendientes de compensar. En concreto, con respecto a esta última cuestión, establece el Centro Directivo que *«si las bases imponibles pendientes de compensar proceden de sociedades transparentes, circunstancia en la que no se encuentra la entidad consultante, será de aplicación la regla especial prevista para este tipo de sociedades en la disposición transitoria 1.ª de la Ley 46/2002»*, situación que hemos expuesto con anterioridad. Pero continúa argumentando *«si las mencionadas bases imponible negativas proceden de sociedades que tributaban en el régimen general del impuesto, caso en el que se encuentra la entidad consultante, o de sociedades que ya eran patrimoniales, será de aplicación la regla general establecida, para esta cuestión, por el artículo 75.3.a).d') de la LIS, que establece que "las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores se compensarán según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas"»*. Concluyendo en consecuencia que: *«a tenor de los dispuesto en esta norma ha de concluirse que, como norma general, las sociedades patrimoniales podrán compensarse cualquier base imponible negativa de ejercicios anteriores, tanto si procede de sociedades que tributaban en el régimen general del impuesto como si se generó por sociedades patrimoniales, aunque debe tenerse en cuenta que esta compensación debe producirse en todo caso, según esta regla general, siguiendo las pautas que para ello establece la LIRPF»* y por ello *«podrá compensar las bases imponibles negativas procedentes del régimen*

[411] Consulta vinculante V1118-04, de 28 de abril de 2004, de la Dirección General de Tributos.
[412] Consulta vinculante V1676-04, de 13 de septiembre de 2004, de la Dirección General de Tributos.
[413] Consulta vinculante V0087-05, de 3 de marzo de 2005, de la Dirección General de Tributos.

general del Impuesto sobre Sociedades con la base imponible obtenida en su nueva situación de sociedad patrimonial, tanto en la parte especial como en la parte general, pero solo si tienen una antigüedad inferior a cuatro años».

Pero la propia Administración aún irá más allá y aclara qué sucedería con las bases imponibles pendientes de compensar si la entidad consultante volviese a tributar, después de haberlo hecho a través del régimen de entidades patrimoniales, bajo el paraguas del general. En estos casos *«podrán compensarse si aún no ha concluido el plazo de 15 años previsto en el artículo 23 de la LIS».*

Como vemos, la principal conclusión que extraemos de esta consulta es que pueden darse tres supuestos alternativos. El primero recoge aquellos casos en los que las bases imponibles negativas se hubieran generado en el régimen general y con posterioridad fuera de aplicación el de sociedades patrimoniales. Aquí se perderían esos quince años previstos para llevarse a cabo su compensación en detrimento de los cuatro años presentes por la normativa del IRPF, pero también entendemos que, si la remisión a la normativa es absoluta, no podrían ser aplicables las restricciones relativas a la compensación de pérdidas que emanan del régimen general del impuesto [414].

Sensu contrario, nos encontramos con la segunda de las situaciones previstas; la relativa a aquellas entidades que generasen bases negativas bajo el régimen de sociedades patrimoniales y que volviesen a tributar por el régimen general. En esta ocasión verían ampliado su plazo inicial de cuatro años para compensarse, hasta los quince previstos por el régimen general.

Por último, tendremos el tercero de los casos previstos, previsto en la disposición transitoria primera de la Ley 46/2002, introducida para regular la sustitución del régimen de transparencia fiscal en detrimento del de sociedades patrimoniales, que ya hemos expuesto con anterioridad.

2.3.4.3.2 *Régimen de los grupos de sociedades*

Siguiendo un orden dentro del cuerpo normativo, el siguiente régimen con especialidades a la hora de compensar bases imponibles negativas sería el de los grupos de sociedades, presente en el Capítulo VII del Título VIII. No hace falta detenerse a reflexionar en demasía para advertir la elevada incidencia que en él puede llegar a provocar, generando un sinnúmero de consultas, resoluciones y sentencias, que derivan de una mala praxis en la interpretación,

[414] *Vid.* Benito Navarro, F. (2006). La compensación de bases imponibles negativas en las Sociedades Patrimoniales. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. Núm. 5, pág. 1.

o un abuso por parte del contribuyente en su propio beneficio. No obstante, únicamente nos detendremos aquí para comentar la norma, así como para analizar la doctrina más relevante de la época, dejando el análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa para la regulación actual, so pena del desborde en la extensión de nuestro estudio.

Dentro del referido Capítulo, las características relativas a la compensación encontraban su regulación en el artículo 88, donde, su primer apartado rezaba: *«si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo de sociedades esta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo de sociedades en los términos previstos en el artículo 23 de esta Ley».*

Como vemos, referenciaba a la base imponible que emanaba de la totalidad del grupo a tenor de lo previsto en la propia normativa –en concreto del artículo 85.1–; es decir, una vez adicionadas las bases individuales, así como las eliminaciones pertinentes. Aunque no se exponga de manera explícita, el hecho de remitir al régimen general evidentemente llevaba aparejadas las características que del mismo brotaban. Entendemos así, que la base imponible del grupo resultante de aplicar bases imponibles negativas pendientes de compensar, podrá ser cero, pero nunca negativa [415].

En los supuestos en los que aquella fuese negativa, el legislador remitía a la regulación prevista para el régimen general. De esta remisión resulta necesario excluir la posible consideración de un grupo de sociedades como entidad de nueva creación. Sin embargo, tal y como sostenía Menéndez García *«podría* […] *sostenerse la aplicabilidad de la citada regla especial en relación con el cómputo del plazo en que resulta admisible la compensación de la base imponible consolidada negativa, cuando una entidad de nueva creación integrada en el grupo haya contribuido a su formación y en la proporción en que lo haya hecho»* y sobre lo mismo vuelve con posterioridad para apuntillar acerca del plazo compensatorio que *«en los casos en los que la sociedad que se integra al grupo sea de nueva creación, este plazo se podrá computar a partir del primer período en el que genere bases imponibles positivas»* [416]. Del mismo modo, entendemos que la limitación prevista en el artículo 25.2 LIS, también le sería de aplicación al grupo de sociedades que ostentase la consideración de sujeto pasivo.

---

[415] *Vid.* Álvarez Melcón, S. (2003). Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades en Rubio Guerrero, J. J., *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pág. 875.

[416] *Vid.* Menéndez García, G., en Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 245 y 246.

No obstante, también se incluía un segundo apartado que contenía una concesión en favor del contribuyente, pero con una limitación: *«las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo de sociedades podrán ser compensadas en la base imponible del mismo con el límite de la base imponible de la propia sociedad».*

Esto es, cuando una entidad que fuera poseedora de bases imponibles negativas pendientes de compensación se integrase a un grupo fiscal, estas podrán ser adicionadas a la base imponible de este, con independencia de que la base imponible negativa consolidada se originase únicamente en una o varias entidades del grupo y no en todas [417], o de que el grupo fiscal hubiese variado su composición [418], eso sí, teniendo en cuenta el techo en la aplicación previsto para la propia sociedad [419].

Al respecto Rodríguez, Martín y Rubio sostenían que las bases imponibles negativas de sociedades pendientes de compensar en el momento en que se integraran en el grupo *«sólo podrán ser compensadas por el grupo de sociedades en la medida que la nueva sociedad del grupo genere bases imponibles positivas y sólo hasta el importe máximo de estas»* [420], poniendo de relieve, la condición de que la entidad, con carácter individual, generase una base imponible positiva cuyo importe actuaría de techo, por lo que mientras la entidad no arrojara una base con signo positivo, no se podría realizar práctica alguna.

Acerca de esto también se pronunciaba Menéndez García, quien advertía de una desdeñable consecuencia que esta limitación podría llegar a generar que no sería otra que el desplazamiento de los beneficios hacia la entidad que generó la base imponible negativa de manera individual, para conseguir así, una mayor compensación, cobrando de este modo sentido la aplicación de las normas de valoración relativas a las operaciones vinculadas, previstas en el artículo 16 de la LIS [421].

Las situaciones que podrían entrar en juego dentro del escenario práctico con esta regulación podían tener un alcance realmente ingente y sobre todo ciertamente controvertido. De analizar esto nos ocuparemos más adelante.

Por último, en relación con este régimen, resulta obligatorio preguntarnos qué pasaría con las bases imponibles negativas generadas por un grupo de sociedades en el momento que este pierda tal consideración. De regular tal situación se encargaría el artículo 95, estableciendo en el epígrafe *b)* de su

---

[417] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación*… Ob. cit., pág. 149.

[418] Debido a que el derecho de compensación de tales bases imponibles negativas tiene como sujeto pasivo el grupo fiscal. *Vid.* Álvarez Melcón, S. (2003). Régimen de… Ob. cit., pág. 874.

[419] *Vid.* Segarra, À. (1997). *El nuevo impuesto…* Ob. cit., pág. 316.

[420] *Vid.* Rodríguez, C., Martín, A., & Rubio, J. J. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 164.

[421] *Vid.* Menéndez García, G., en Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios*… Ob. cit., pág. 246.

segundo apartado, de un modo prudente y coherente, que *«las sociedades que integren el grupo en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación pendiente de las bases imponibles negativas del grupo de sociedades, en la proporción que hubieren contribuido a su formación. La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar siete años contados a partir del siguiente o siguientes a aquel o aquellos en los que se determinaron bases imponibles negativas del grupo de sociedades».*

De este modo, la Ley alzaprimaba todo el importe generado por el grupo a cada una de las entidades que lo conformasen, en la misma proporción con la que hubiesen contribuido a su generación. Sin embargo, el *dies a quo* para el período de su aplicación no será el momento de disolución del grupo, sino del ejercicio siguiente a aquel en el que la base imponible negativa del grupo se hubiese producido [422], ya que, de otro modo, se produciría un diferimiento en el tiempo previsto para poder llevar a cabo la compensación.

2.3.4.3.3 *Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores*

De manera previa a diseminar el referido régimen, resulta necesario mencionar que, cuatro años antes de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, se promulgó *la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas*, debido a la ingente influencia que en nuestro ordenamiento interno empezaba a tener el Derecho Comunitario. Dentro de aquella se establecía el régimen fiscal aplicable a las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad y canje de valores, concretamente en su Título primero que, a la postre, se vería derogado con la entrada en vigor de la normativa relativa al Impuesto sobre Sociedades del año 1995.

Una vez expuesto lo anterior y continuando con el análisis de esta última Ley, será bajo el amparo de este régimen –previsto en el Capítulo VIII– en donde encontremos la siguiente particularidad relativa a la compensación de bases imponibles negativas. Concretamente emanaba del artículo 104, que regulaba la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias, donde, de un modo genérico, se estipulaba que las operaciones realizadas determinasen una sucesión a título universal, transfiriéndose a la entidad adquiriente los de-

[422] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación…* Ob. cit., pág. 149.

rechos y las obligaciones de la entidad transmitente [423]. En concreto en el apartado tercero del mencionado artículo era establecido que *«las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente, en el supuesto de que la entidad adquirente partícipe en el capital de la entidad transmitente, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación y su valor contable».*

Pese a la falta de claridad en su redacción, en primer lugar, conviene subrayar la novedad que introducía con respecto a la subrogación prevista por la citada Ley 29/1991, ya que esta proscribía en todo caso la transmisión del derecho a la compensación de pérdidas hacia la entidad adquiriente, concretamente en su artículo 11.3. Esta prohibición acapararía no pocas críticas doctrinales que pondrían de manifiesto ciertos aspectos negativos como podía ser el incumplimiento de la neutralidad fiscal [424] y que quedarían extintos con la entrada en vigor de la Ley 43/1995.

Por otra parte, también introdujo una importante limitación en aquellos supuestos en los que hubieran existido participaciones previas de la sociedad adquiriente en la transmitente. En estos casos, la compensación se reduciría en la cuantía de la diferencia que pudiera existir entre las aportaciones que los socios hubiesen realizado y el valor contable de la participación [425]. Así, la aportación de los socios podía ser realizada a cualquier título, bien fuese prima de emisión, aumento de capital, etc. Sin embargo, lo que no delimitaba la Ley era el porcentaje mínimo de participación previsto, entendemos con ello que no se establecía ninguno al respecto, simplemente el requisito sería haberla ostentado.

Creemos que su pretensión sería limitar el abuso por parte del contribuyente a la hora de efectuar *mercadeo* entre entidades con el fin de amortiguar resultados positivos y de ahí que se permitiese esa transmisión del importe a compensar, pero con la reducción que acabamos de exponer. En este sentido parecen posicionarse también Rodríguez, Martín y Rubio, al considerar que *«la limitación impuesta debe entenderse como un instrumento para evitar que la sociedad adquiriente deduzca dos veces una pérdida similar: a través de la provisión de cartera y a través de la compensación futura de las bases impo-*

---

[423] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación...* Ob. cit., págs. 284 y 285.

[424] *Vid.* López Iranzo, F. (1992*). La neutralidad fiscal en la nueva ley de las fusiones y escisiones de empresas*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Vol. II, pág. 9.

[425] *Vid.* Segarra, À. (1997). *El nuevo impuesto…* Ob. cit., pág. 338.

nibles negativas de su participada» [426]. Poniendo de relieve esa duplicidad de pérdidas fiscales que se produciría sin esta limitación, también se encontraba Menéndez García, quién afirmaba que sería manifiesta cuando *«se hubiese deducido fiscalmente la correspondiente dotación a la provisión por depreciación de los valores representativos del capital de la entidad transmitente»* [427]. El mismo criterio esgrimía Malvárez Pascual, subrayando que ese doble aprovechamiento de las pérdidas podría aflorar a través de *«la deducción como gasto de una provisión por depreciación de valores mobiliarios que haya reflejado la pérdida de valor de las acciones de la entidad transmitente que están en poder de la adquiriente»* [428].

Podemos apreciar así, una restricción de carácter similar a la prevista en el artículo 23.2 LIS para el régimen general del tributo [429]. Acerca del engarce sobre esta última y la prevista para el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, Caamaño Anido prevé que *«si en la sociedad absorbida, antes de realizar la operación de fusión, se produjo una modificación mayoritaria de sus accionistas y, además, se cumplen los requisitos del régimen general del Impuesto sobre Sociedades sobre limitación a la compensación de bases imponibles negativas, esas bases negativas no compensables no cambian su carácter por el hecho de que aquella sociedad fuere absorbida por otra»* [430].

Conviene resaltar también que el artículo 110.2 de la LIS excluía de aplicación de este régimen fiscal a aquellas operaciones en las que la comprobación administrativa pusiera de manifiesto el fraude o la evasión fiscal como fin de su puesta en práctica. Autores como Segarra manifestaban la falta de seguridad jurídica que emanaba de esta limitación, al no encontrarse desarrollada reglamentariamente, argumentando que *«sería conveniente que se regulara reglamentariamente el alcance de esta limitación, ya que la inseguridad jurídica de los contribuyentes ante dicha norma es manifiesta»* [431]. De hecho, en el Reglamento del año 1997, nada se regulaba al respecto.

---

[426] *Vid.* Rodríguez, C., Martín, A., & Rubio, J. J. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 184.

[427] *Vid.* Menéndez García, G., en Alonso Murillo, F. (1996). Comentarios… Ob. cit., pág. 296.

[428] *Vid.* Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación...* Ob. cit., pág. 149.

[429] *Vid.* Serrano Gutiérrez, A. (2003). Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. En Rubio Guerrero, J. J., *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pág. 950.

[430] *Vid.* Caamaño Anido, M.A (1997). Comentarios al régimen jurídico de las operaciones de fusión empresarial y figuras afines. En Yebra Martul-Ortega, P. (Dir.) *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*. Comares. Granada, pág. 349.

[431] *Vid.* Segarra, À. (1997). *El nuevo impuesto…* Ob. cit., pág. 338.

Por último, hay resaltar que, la subrogación de este derecho a la compensación de bases imponibles negativas únicamente procedería en aquellos supuestos en los que se produjese la extinción de la sociedad transmitente, bien por una fusión o escisión total. De lo contrario, el derecho a la compensación de las bases negativas seguiría correspondiendo a la entidad transmitente no extinta [432].

2.3.4.3.4 *Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos*

Otro régimen que incluía una regulación específica de la práctica compensatoria sería el previsto para la investigación y explotación de hidrocarburos, recogido en el Capítulo X. En él se establecía un procedimiento específico que nada tendría que ver con el establecido en el régimen general. Concretamente el segundo apartado de su artículo 120 establecía que: *«las entidades a que se refiere el artículo 116 de esta Ley compensarán las bases imponibles negativas mediante el procedimiento de reducir las bases imponibles de los ejercicios siguientes en un importe máximo anual del 25 por 100 de cada una de aquéllas. Este procedimiento de compensación de bases imponibles negativas sustituye al establecido en el artículo 23 de esta Ley».*

Con esto vemos que, mediante un tratamiento contable de coste diferido, aquellas entidades acogidas al referido Régimen tendrían una limitación a la hora de compensar las pérdidas, pudiendo minorar únicamente un 25% de cada base imponible negativa potencial de los ejercicios siguientes, entendiendo que no existía un plazo máximo para la compensación de bases imponibles negativas [433].

2.3.4.3.5 *Régimen fiscal de sociedades cooperativas*

Por último, resulta necesario hacer un inciso a la compensación de pérdidas en un régimen alternativo al general, refiriéndonos con esto al previsto para las cooperativas. Lo cierto es que estarían legisladas por una normativa *ad hoc*,

---

[432] *Vid.* Serrano Gutiérrez, A. Régimen fiscal … Ob. cit., pág. 950.

[433] *Vid.* Entre otros a Rodríguez, C., Martín, A., & Rubio, J. J. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 194; Menéndez García, G., en Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., págs. 325 y 326; Segarra, À. (1997). *El nuevo Impuesto…* Ob. cit., pág. 381; Malvárez Pascual, L. A. (1996). *La nueva regulación …* Ob. cit., pág. 93; Nebot Lozano, F. & Tato Pla, F. (2003). Régimen fiscal de la minería y de la explotación de hidrocarburos. En Rubio Guerrero, J. J. (Dir.) *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pág. 984.

la Ley 20/1990, por lo que no gozarían de regulación como un régimen especial en el cuerpo normativo del Impuesto sobre Sociedades, aunque debido a sus particularidades a efectos prácticos, creemos oportuno introducirlo en el presente apartado.

Sea como fuere, la Ley 43/1995 sí tendría una especial incidencia sobre las cooperativas ya que, a través de su Disposición final segunda modificó el artículo veinticuatro de la Ley 20/1990, relativo a la compensación de pérdidas en las cooperativas, quedando este como sigue:

> *«1. Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultare negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.*
>
> *2. Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas prevista en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, en consecuencia, no será aplicable a las cooperativas».*

Recogiendo ese *artículo anterior,* el 23 de la Ley 20/1990, la determinación de la cuota tributaria. Concretamente *«la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva».*

Como vemos, en el ámbito de las cooperativas estaría prevista una auténtica *compensación de cuotas negativas* en detrimento de bases imponibles negativas. Esto ya venía ocurriendo desde la promulgación de la citada Ley 20/1990. Una explicación a ello nos la brinda Segarra, al afirmar que *«la necesidad de determinar una base imponible diferenciada para los resultados cooperativos y los extracooperativos motivó que, en el caso de existencia de bases imponibles negativas en cualquiera de ambos resultados, la Ley 20/1990 se inclinara por la compensación de las cuotas negativas que resultaban de la integración de las cuotas de la liquidación de estas bases a tipos tributarios distintos, en lugar de establecer el régimen general de compensación de bases imponibles negativas»* [434].

No obstante, por aquel entonces y, equiparándolo con la compensación de bases imponibles negativas, se estipuló el plazo máximo para poder llevarla a cabo en *cinco ejercicios siguientes*. Así, para seguir equilibrando ambas regulaciones, la Ley 43/1995 modificó aquel texto normativo, para actualizar el período indicado para dicha *compensación de cuotas negativas*, confiriéndole

[434] *Vid.* Segarra, À. (1997). *El nuevo impuesto…* Ob. cit., pág. 369.

ahora el límite de *períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos* [435].

Como último apunte, conviene mencionar que, para estas entidades, estaría proscrita la compensación de bases imponibles negativas relativa al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

2.3.5 **Recapitulación del período**

Antes de nada, resulta necesario matizar que este período normativo sería un punto de inflexión tanto para el Impuesto sobre Sociedades con carácter general, como en lo relativo a la compensación de bases imponibles negativas. Bajo nuestro punto de vista, puede considerarse como el germen de la modernización y adecuación de la imposición societaria a tiempos presentes, siendo la estructura sobre la que se erige el actual Impuesto sobre Sociedades ya que, muchas de las regulaciones introducidas, aún con ciertas modificaciones, se mantienen en vigor en la actualidad.

No obstante, pondremos de relieve un aspecto contenido en la Exposición de Motivos con el que no mostramos nuestra total concordancia. No es otro que el cumplimiento de la neutralidad en la aplicación del Impuesto sobre Sociedades. Dicho esto, no ponemos en tela de juicio que no se estuviera cumpliendo, sino que nos parece un poco inadecuada la justificación del cumplimiento de este principio, manteniendo el tipo de gravamen general en un 35%. Lo cierto es que venía determinado consecuentemente de manera equilibrada con las economías de nuestro entorno. En este sentido Corona y Paredes afirman, tras un exhaustivo análisis, que el tipo de gravamen medio nominal comunitario en la época se situaba en el 37% [436].

Debido a ese contexto internacional que vislumbraba por el horizonte, resultaba necesario adaptar el Impuesto a las tendencias básicas que emanaban de los sistemas fiscales fronterizos, con el fin de no interferir en la localización de las inversiones, buscando esa neutralidad en la coordinación de la eliminación de la doble tributación de dividendos, compensación de pérdidas, estímulos a la inversión, etc. Claramente, la inclusión de nuestro Estado en organismos como la Unión Europa, se tradujo en nuevas exigencias en materia fiscal, obligando a adecuar la legislación tributaria hacia el cumplimiento de estas.

---

[435] *Vid.* Martín Dégano, I., en Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios…* Ob. cit., pág. 429; Núñez Pérez, G. (1997). En Yebra Martul-Ortega, P. (Dir.) *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*. Comares. Granada, pág. 436.

[436] *Vid.* Corona Ramón, J.F., & Paredes Gómez, R. (1996). *La reforma…* Ob. cit., pág. 172.

Irrumpía de este modo el principio de coordinación internacional, a través del que se exigía la toma en consideración de las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno, buscando así la internalización de la economía estatal. Quizás conviene recordar en este punto que el artículo 100 del Tratado Constitutivo de la CEE ya autorizaba para dictar Directivas con el fin de aproximar disposiciones legales.

Auspiciado por este motivo de gran calado, el plazo establecido para realizar la compensación de bases imponibles negativas, que estaba establecido en cinco años, se amplió hasta los siete. Sin embargo, no solo se vería alterado el cuánto sino también el cómo, ya que a partir de los períodos impositivos que comenzasen a partir del 1 de enero de 1996, el referido plazo para compensar las pérdidas dejaría de computarse con carácter general en períodos impositivos para medirse en períodos impositivos que concluyesen en un número determinado de años.

A lo largo de este estudio podremos comprobar que, desde entonces, la compensación de las bases imponibles negativas estará acompañada por una miríada de modificaciones regulatorias relativas tanto al período temporal previsto en su uso, como a la limitación en el porcentaje a aplicar y otra serie de requisitos que le son inherentes.

Otra implicación que trajo consigo la normativa que estamos analizando, sería la inclusión de cierta sistematización y mayor efectividad en la coordinación entre los dos pilares de la imposición directa en el escenario estatal, refiriéndonos con esto al IRPF e IS. No podemos olvidar que el segundo seguía manteniendo su función de retención en la fuente respecto de las rentas de capital que obtenían los inversores extranjeros mediante sociedades residentes en territorio español. De este modo, tal y como se subraya en la propia Exposición de Motivos se daban cumplimiento de los mandatos constitucionales de suficiencia y justicia tributaria.

Sin embargo, la principal novedad la encontramos en su aplicación práctica y en el modo de cuantificar la renta objeto de gravamen. Como bien es sabido, hasta la entrada en vigor de la LIS del año 1995, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se cobijaba bajo el patrón del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; esto es, diferenciando entre rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos derivados de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas e incrementos patrimoniales.

Del mismo modo, respecto a su determinación, también estaba prevista cierta analogía con su análogo de la imposición física, admitiendo que ésta se determinara a través de la suma algebraica de los rendimientos y de las variaciones patrimoniales. No obstante, la citada ley supuso una disrupción en di-

cha similitud, ya que ahora el Impuesto sobre Sociedades pasaría a ostentar la consideración de sintético, desapareciendo, con carácter general, cualquier distinción en el origen de la renta.

Adicionalmente y, desde entonces, el punto de partida de la base imponible vendría dado por el resultado contable obtenido a tenor de la normativa presente en el Código de Comercio, corrigiéndose en aquellos aspectos en los que la normativa fiscal divergiera de la contable. Pese a las dudas o reticencias doctrinales relativas a la constitucionalidad de este método, lo cierto es que llegaría para quedarse, estando previsto esto todavía en la actualidad.

En definitiva, estamos ante una norma realmente amplia que regulaba de una manera concisa y prolija el tributo. Así, se restaba protagonismo al desarrollo reglamentario, *contrario sensu* de lo venía sucediendo con la regulación precedente, favoreciendo el cumplimiento de la seguridad jurídica y poniendo fin a la dispersión normativa que sufría esta figura tributaria.

Como muestra de ello, encontramos ahora regulados todos los regímenes especiales dentro de la propia LIS. No obstante, y pese a las buenas intenciones que el legislador plasma en la propia Exposición de Motivos de realizar una simplificación y sistematización de la regulación de la imposición societaria, creemos que no hay nada más lejos de la realidad. Bajo nuestro punto de vista, ya desde las normativas previas, la regulación inherente al Impuesto sobre Sociedades venía adquiriendo una elevada complejidad que, como si de una bola de nieve se tratase, se iba agudizando con el tiempo. Con la introducción de la nueva LIS no se produjo un cambio de paradigma y, con ello, la tendencia en la dificultad que implicaba cumplir correctamente con las obligaciones tributarias relativas al Impuesto sobre Sociedades seguía claramente en aumento. Una buena muestra de ello sería la existencia, por aquel entonces, de nada menos que catorce regímenes especiales.

De este modo, la ingente dispersión normativa que estaba surgiendo, y las innumerables modificaciones que experimentaba la LIS, que no provocaban otra cosa que inseguridad jurídica, desembocarían en la aprobación del Texto Refundido del año 2004.

2.4 REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE 2004

2.4.1 **Entre períodos**

Antes de empezar a pormenorizar la normativa destinada a regular la imposición directa empresarial tras la Ley 43/1995, conviene analizar una se-

rie de cambios en relación con la práctica compensatoria de pérdidas que se produjeron dentro del período en el que esta mantuvo su vigencia, desde el 1 de enero de 1996 hasta el 11 de marzo de 2004. Lo cierto es que desde entonces se dio comienzo a un terremoto normativo que tendría como epicentro la compensación de bases imponibles negativas, poniendo en entredicho la seguridad jurídica que rodeaba a esta figura.

Uno de los aspectos que empezó a ser objeto de cambio con acusada frecuencia sería el plazo previsto para poder compensar las pérdidas. Como ya vimos en el apartado anterior, la primera ampliación se produjo con la introducción de la LIS del año 1995. No obstante, esta no sería la única variación que se experimentaría en las últimas dos décadas. Así, tomando la referida fecha como línea de salida, la tendencia que surgía de los países comunitarios era la de ampliar esta horquilla temporal. Para contextualizar la situación, en el año 1996, determinados países como Alemania, Bélgica, Irlanda, Luxemburgo, Reino Unido y Suecia no tenían limitación alguna en cuanto a la temporalidad en la aplicación de este concepto [437].

En concreto, todas estas modificaciones se canalizaron mediante las siguientes normas: la *Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, la *Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, la *Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social* y, por último, la *Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.*

2.4.1.1 Cambios introducidos por la Ley 13/1996. Entidades de nueva creación

Quizás no sea un cambio extremadamente relevante en cuanto a implicaciones prácticas se refiere, pero lo cierto es que no tendríamos que esperar demasiado para contemplar la primera variación –mejor dicho, adición– en el artículo 23 de la LIS. Se realizaría mediante el artículo 159 de la Ley 13/1996 que introducía un cuarto apartado al precepto encargado de regular la compensación de pérdidas en el régimen general, cuyo contenido rezaba: *«lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las*

[437] *Vid.* Corona Ramón, J.f. & Paredes Gómez, R. (1996). *La reforma…* Ob. cit., págs. 185 y 186.

sociedades concesionarias de tales actividades» refiriéndose el apartado precedente a las entidades de nueva creación, tal y como hemos expuesto.

2.4.1.2 Cambios introducidos por la Ley 66/1997. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores

Nos encontramos aquí con la siguiente modificación relativa a la compensación de pérdidas, pero esta vez en el escenario de un régimen especial.

Esta alteración, que sería ciertamente sutil, versaba sobre la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias –recogidas en el artículo 104 de la LIS de 1995–. Concretamente, dentro del tercer apartado del referido precepto, se mantenía la posibilidad de que las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitentes fueran compensables en la adquiriente, pero los condicionantes fueron mutados levemente. Así, la limitación prevista para aquellas entidades adquirentes que participasen en el capital de la transmitente también sería de aplicación para las que fueran parte de un grupo de sociedades a tenor del artículo 42 del Código de Comercio. De manera adicional, se introdujo un último párrafo proscribiendo la compensación de aquellas bases negativas derivadas de pérdidas experimentadas por la entidad transmitente que hubieran motivado la depreciación de la participación de la entidad adquiriente en el capital de la transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última, cuando todas ellas formasen parte de un grupo de sociedades.

2.4.1.3 Cambios introducidos por la Ley 40/1998

Aprovechando la introducción de la nueva Ley del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas, el legislador optó por introducir una serie de cambios en su análoga societaria, entre los cuales se encontraban ciertas novedades tocantes a la compensación de bases imponibles negativas. En concreto, estas variaciones afectarían a aquellos períodos impositivos en los que su comienzo tuviera lugar con posterioridad al 1 de enero de 1999. Las tres variaciones que a continuación se exponen, fueron introducidas por la nueva redacción otorgada al artículo 23 de la LIS mediante el punto tercero de la Disposición adicional segunda de la Ley 40/1998, con lo que únicamente haremos alusión a lo previsto para el Régimen general.

2.4.1.3.1 *Entidades de nueva creación*

En primer lugar, dando continuidad al hilo argumental, tras la introducción de la Ley 40/1998 se vuelve a realizar una modificación relativa a las entidades de nueva creación, eso sí, de un modo casi inapreciable. En concreto, se establecerá ahora que *«las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva»,* cambiando así el concepto de base imponible por el de renta, tomando el sentido previsto para el régimen general. Al hilo de esto conviene recordar que el hecho imponible de este tributo será la obtención de renta por parte del sujeto pasivo.

2.4.1.3.2 *Ampliación del plazo compensatorio*

Tal y como hemos expuesto en el capítulo previo, desde la legislación aprobada en el año 1995 estaría previsto que una pérdida se pudiera compensar con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyesen en los siete años inmediatos y sucesivos desde que esta se hubiera producido.

Mediante la modificación del primer apartado del artículo 23 se ampliaría el plazo estipulado, estableciéndose de este modo que *«las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos».* En esencia el precepto seguía siguiendo el mismo, excepcionando el número de años previstos.

Llegados a este punto cabía preguntarse qué pasaría con aquellas pérdidas que fuesen generadas de manera previa a la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para despejar dicha incógnita fue introducida una Disposición transitoria duodécima, en la que se estipulaba que aquellas bases imponibles negativas pendientes de compensar a la entrada en vigor de la referida norma podrían aplicarse teniendo en cuenta el plazo que la misma introducía, eso sí, contado a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquel en el que se hubiesen determinado dichas bases imponibles negativas.

2.4.1.3.3 *Acreditación de la procedencia de las bases imponibles negativas*

Una de las modificaciones con mayor transcendencia que introdujo la Ley 40/1998, sería la introducción de una limitación en materia de prueba, que

con posterioridad se incorporó de una manera más amplia al propio artículo 106 de la LGT [438].

Nos referimos a la obligación por parte del obligado tributario de demostrar la correcta aplicación de compensación de bases imponibles negativas. De este modo, se añadía un quinto apartado en el artículo 23 de la LIS del 1995, en el que disponía que el sujeto pasivo *«deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».*

Quizás fuera ello una respuesta por parte del legislador orientada a controlar de un modo más efectivo la aplicación de la compensación de aquellas bases imponibles negativas originadas en ejercicios con la prescripción ganada, pero, aun así, dentro del plazo establecido *ex lege* que, conviene recordar en este punto, la continua ampliación que venía experimentando. En su correspondiente apartado llevaremos a cabo un análisis más profundo al respecto.

2.4.1.4 Cambios introducidos por la Ley 50/1998

Únicamente debemos mencionar aquí una alteración prevista en un régimen especial, concretamente en el de investigación y explotación de hidrocarburos. De manera minimalista, en lo regulado para la compensación de pérdidas, se aumentaría el porcentaje previsto para realizarse.

De este modo, tras la modificación introducida por el apartado noveno del artículo primero de la Ley 50/1998, el apartado segundo del artículo 120 de la LIS, facultaría, dentro del procedimiento de compensación de bases imponibles negativas alternativo al contenido en el régimen general del impuesto, a las entidades que tributaran bajo este régimen a compensar las pérdidas reduciendo las bases imponibles de los ejercicios siguientes en un importe máximo anual de un 50%, estando previsto con anterioridad un 25%.

2.4.1.5 Cambios introducidos por la Ley 24/2001

Inmersos ya en el nuevo milenio y para aquellos períodos impositivos que tuvieran su comienzo a partir del 1 de enero de 2002, se llevarían a cabo no pocas modificaciones relativas a la figura del Impuesto sobre Sociedades

[438] *Vid.* Casana Merino, F. (2015). La evolución… Ob. cit., pág. 68.

mediante la entrada en vigor de la referida norma. Sin embargo, únicamente nos detendremos en las que tienen una mayor incidencia en lo que a compensación de bases imponibles negativas se refiere.

2.4.1.5.1 *Ampliación del plazo compensatorio*

Tras dos períodos impositivos con el plazo compensatorio establecido en 10 años, nuevamente el legislador volvió a aumentar la horquilla temporal prevista para la compensación de bases imponibles negativas, pudiéndose ahora efectuar esta con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. De este modo, se seguía adecuando el plazo a los países de nuestro entorno, a la par que se veía incrementado el cumplimiento de ciertos principios constitucionales como el de capacidad económica.

No obstante, cabría preguntarse también aquí que sucedería con los créditos que, con carácter previo a la entrada en vigor de esta modificación, estuviesen todavía pendientes de aplicación. Pues bien, del mismo modo que en la anterior ocasión, se introdujo una disposición transitoria que se encargaba de regularlo. Mediante la Disposición transitoria cuarta de la Ley 24/2001 –poniendo en jaque la tipicidad en la regulación del tributo– se estableció que aquellas bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del primer período impositivo que comenzase a partir del 1 de enero de 2002 podrían compensarse en el plazo y con los requisitos previstos por la LIS desde entonces, contado a partir de la finalización del período impositivo en el que se hubieran generado dichas bases.

Sería esta horquilla temporal el bálsamo que vino a poner alivio a la cascada de cambios y ampliaciones que rodeaban a la figura de la compensación ya que, una vez fijado en quince años, el legislador estimó oportuno dotarle cierta estabilidad.

2.4.1.5.2 *Acreditación de la procedencia de las bases imponibles negativas*

Engarzado con la modificación previa y con la pretensión por parte del legislador de ampliar el período previsto para poder llevar a cabo la compensación de pérdidas, se hacía necesario también reforzar el control a los contribuyentes que se aplicasen tal derecho. Por ello se modificaron tanto el primero como el quinto apartado del artículo 23 de la LIS de 1995.

En el primero se instauró la condición *sine qua non* de que las bases imponibles negativas que se pretendiesen compensar hubieran sido objeto de liquidación o autoliquidación.

En el quinto y, como consecuencia de lo anterior, se introdujo la obligación de exhibir también la liquidación o autoliquidación del ejercicio en el que las bases negativas hubieran sido generadas.

2.4.1.5.3 *Régimen de los grupos de sociedades*

Llegados a este punto, resulta necesario dejar al descubierto el sutil cambio que se produjo en el *régimen de los grupos de sociedades*, denominándose a partir de entonces y, hasta la actualidad, *régimen de consolidación fiscal*. Pese a las no pocas alteraciones que la referida norma introdujo, únicamente resaltaremos las relativas a la compensación de pérdidas.

Tal y como hemos expuesto con anterioridad, en el artículo 85 de la LIS del año 1995, se delimitaban unas normas específicas para la determinación de la base imponible de un grupo de sociedades y, con posterioridad, en el artículo 88 se regulaba una remisión a lo previsto para el régimen general en cuanto la base imponible del grupo resultase negativa.

Pues bien, con la entrada en vigor de la Ley 24/2001, se redefinía el método de determinación de la base imponible del grupo, haciendo el legislador un mayor hincapié en la compensación de bases imponibles negativas. De la nueva redacción otorgada al artículo 85 podemos extraer que, con carácter general, la base imponible del grupo se determinaría adicionando las bases individuales de las entidades que formen parte de este –excluyendo aquí a la compensación de las bases imponibles negativas individuales–, las eliminaciones y las incorporaciones de las eliminaciones de ejercicios anteriores.

En el supuesto de que la base adquiriese signo positivo, podría adicionarse tanto el importe de las bases negativas correspondientes al propio grupo, como el importe de las bases negativas que cualquier sociedad integrante tuviera pendientes de compensar en el momento de su integración al mismo, con el límite, eso sí, de la base imponible individual de la propia entidad, en el sentido que marcaba el segundo apartado del artículo 88.

Del mismo modo, este último precepto también sufriría una leve modificación que consistía únicamente en la introducción de una concesión en favor del contribuyente. Las bases imponibles negativas que las sociedades tuviesen pendientes de compensar en el momento de su incorporación al grupo podían ser compensadas contra la base imponible de éste, teniendo en cuenta el límite

que marcaba la propia base individual. No obstante, se establecía ahora una salvedad y es que, únicamente a efectos del cálculo de este límite se excluirían los dividendos o participaciones en beneficios que procediesen de entidades participadas tanto directa como indirectamente, en, al menos un 5 %, siempre y cuando la referida participación se hubiera poseído de un modo ininterrumpido durante el año anterior al día en el que fuera exigido dicho beneficio.

2.4.1.5.4 *Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje*

La Ley 24/2001, a través del apartado 47 de su artículo segundo, introduciría un nuevo régimen tributario especial en la LIS para aquellos períodos impositivos que empezaran a partir del 1 de enero del 2002; nos referimos con esto al que ocupa el rótulo de este apartado. Esto se materializó creándose los artículos 135 *ter, quáter, quinque, sexies* y *septies* dentro del Capítulo XVII del Título VIII de este último cuerpo normativo.

Concretamente, se podrían acoger a este régimen las entidades inscritas en alguno de los Registros de Empresas Navieras previstos en la *Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, cuya actividad comprendiera la explotación de buques propios o arrendados.*

De este modo, la parte de la base imponible que correspondiera a la explotación o titularidad de los buques que reuniesen ciertas características, se determinaría mediante una escala prevista en el primer apartado del artículo 135 *quáter*, dependiente de las toneladas de registro neto. Debido a esto, nos encontramos con una excepción *estricto sensu* a la determinación de la base imponible mediante el método de estimación directa, en detrimento de la estimación objetiva.

Sin embargo, en su apartado cuarto, se reglaba una limitación que no puede pasar por alto, ya que la parte de la base imponible calculada con arreglo al sistema que acabamos de exponer no podría ser compensada con bases imponibles negativas derivadas del resto de las actividades de la entidad naviera, bien fueran del ejercicio en curso o de los anteriores, ni tampoco con aquellas bases imponibles pendientes de compensar en el momento de aplicación del régimen.

Con respecto a la determinación de la base imponible que correspondiera al resto de actividades del sujeto pasivo, se realizaría aplicando el régimen general del impuesto, teniendo en cuenta únicamente las rentas procedentes de aquella, esto es a través del método de estimación directa, entendiendo de este

modo, que sería procedente aquí la compensación de bases imponibles negativas a tenor de lo previsto por el artículo 23 de la LIS.

2.4.2 **Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004**

No había transcurrido aún una década de la aprobación de la LIS del año 1995 cuando se experimentó el siguiente cambio general relativo a la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Particularmente, con la premisa del cumplimiento del principio de seguridad jurídica y tipicidad, se optó por un Texto Refundido, introducido por el *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*.

Lo cierto es que, por aquel entonces, la figura de la imposición societaria se rodeaba de una acusada extensión afectada por no pocas modificaciones y remiendos que fueron introduciéndose de manera paulatina, lo que provocaba una enorme dispersión normativa. Esto, sumado a la complejidad que empezó a surgir del propio Impuesto, hacía tambalear los principios mencionados anteriormente.

En este sentido, será en el propio Preámbulo del Texto Refundido donde el legislador ponga de manifiesto tal situación, argumentando que la nueva regulación tendría como objetivo *«incrementar la claridad del sistema tributario mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a estos tributos, contribuyendo con ello a mejorar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y de los contribuyentes»* [439].

Sería la Disposición final decimoctava de la *Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social* el vehículo empleado para modificar la disposición adicional cuarta de la *Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de los no Residentes*, obligando de este modo al Gobierno a elaborar y aprobar en el plazo de 15 meses a contar de la entrada en vigor de la propia Ley 46/2002 tres textos refundidos, uno relativo a la Ley del IRPF y otro para la del IRNR y finalmente otro para la del IS. Partiendo de la premisa de que esto se produjo el 1 de enero del 2003, podemos aventurar

[439] *Vid.* Preámbulo del *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Cabe destacar como pone el énfasis tanto en la seguridad jurídica en favor del contribuyente, pero también de la propia Administración.

que ese plazo se dio por cumplido, ya que el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ostentó vigor el día 12 de marzo del año 2004.

El método por el que se llevó a cabo esta delegación legislativa se circunscribió a la mera formulación de un texto único sin contener una autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales objeto de refundición, en el sentido de lo previsto por el apartado quinto del artículo 82 de la C.E, por lo que es necesario subrayar el carácter limitado de esta delegación legislativa, circunstancia prevista ya en su propio Preámbulo.

De este modo, como si de un crisol se tratase, la Ley 43/1995 se refundiría con diversas normas, integrándose algunas en su propio articulado e introduciéndose otras como disposiciones adicionales o transitorias. Así, resultarían afectadas disposiciones previstas en quince cuerpos normativos diferentes, por lo que el Texto Refundido supuso un paso más hacia la codificación en un solo cuerpo legal de toda la normativa relativa a la imposición societaria, incrementándose tanto la sistematización como la seguridad jurídica. Únicamente se mantuvo la regulación específica de las sociedades cooperativas, *Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas*, y la de las entidades sin fines lucrativos, *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*.

En concreto, el texto original de esta nueva norma dispondría de ciento cuarenta y cuatro artículos recogidos en nueve títulos, a los que les habría que adicionar siete disposiciones adicionales, dieciocho disposiciones transitorias y cuatro disposiciones finales.

Dentro del título séptimo se recogían nada más y nada menos que diecisiete regímenes especiales, que fueron regulados por un capítulo cada uno, en la misma dinámica que la LIS del año 1995. Su delimitación sería la siguiente: agrupaciones de interés económico, españolas y europeas y de uniones temporales de empresas; entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional; instituciones de inversión colectiva; sociedades patrimoniales; régimen de consolidación fiscal; régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores; régimen fiscal de la minería; régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos; transparencia fiscal internacional; incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión; régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero; régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros; régimen de entidades parcialmente exentas; régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en

mano común; régimen de las entidades navieras en función del tonelaje y, por último el régimen de las entidades deportivas.

No obstante, con el transcurso del tiempo debido a la tormenta normativa que rodea al Impuesto sobre Sociedades desde tiempos remotos, la extensión de su cuerpo normativo no haría otra cosa que experimentar modificaciones con acusada celeridad. De hecho, en la propia Disposición final tercera del Texto Refundido, se autoriza a la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año a modificar tanto los tipos de gravamen como los límites cuantitativos y porcentajes fijos o las exenciones; a introducir o modificar su contenido en aras del cumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario y a modificar aspectos procedimentales o de la gestión del tributo; y a establecer los incentivos fiscales que fuesen necesarios en la ejecución de la política económica pertinente a través de deducciones en la cuota íntegra.

Esta nueva regulación se acompañó por un Reglamento que entraría en vigor el 7 de agosto de 2004, introducido por el *Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, que constaba de sesenta y seis artículos, una disposición adicional, cuatro disposiciones transitorias, una disposición final y un anexo en el que se incluían las tablas de coeficientes de amortización. Como vemos, tal y como sucedía en la regulación previa, el desarrollo reglamentario no es especialmente amplio, priorizando la regulación que emana del propio Texto Refundido. Propiciado por la inexistencia de contenido relativa a nuestro objeto de estudio, consideramos procedente obviar su análisis.

Dentro del escenario internacional –que empezaba a mostrar signos evidentes de una acusada globalización– resultaba necesario adoptar medidas de coordinación entre los ordenamientos fiscales de los distintos países integrantes de organizaciones tanto internacionales como supranacionales para evitar situaciones poco deseables de las que pudieran surgir tanto doble gravamen como ausencia de este. Esta exigencia se magnificaría en el ámbito de los Estados miembros, ya que la existencia de un mercado único obligaba ya por aquel entonces una armonización de las normas regulatorias del Impuesto sobre Sociedades, tales como la elevación del plazo de compensación de pérdidas o la sustitución del método de exención por reinversión por un sistema de diferimiento por reinversión. Sería esta la manera de posibilitar que todas las empresas pudiesen competir en el referido mercado en igualdad de condiciones.

No obstante, el propio hecho de haberse canalizado mediante un texto refundido debido a la falta de seguridad jurídica latente en el ámbito del Impuesto, esta nueva regulación tiene un corte ciertamente continuista con la regulación establecida previamente. Por ello, no creemos oportuno realizar

un análisis demasiado profundo de los elementos inherentes al tributo, ya que, la dirección que estos toman apenas ha experimentado variaciones sustanciales. Aun así, pondremos sobre el tablero sus principales componentes para evidenciar tal afirmación y dejar al descubierto ciertas modificaciones que se fueron experimentando desde el año 1996, recogidas ahora en la nueva normativa.

Si bien es cierto, conviene tener presente, la entrada en vigor de la actual Ley General Tributaria el 1 de julio del año 2004, únicamente unos meses después de que el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades hiciese lo propio.

2.4.3 **Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades**

Siguiendo el mismo criterio que en los epígrafes anteriores, procederemos a realizar un breve análisis de los elementos nucleares del tributo. Aunque tal y como hemos subrayado, pocos cambios se experimentarían al respecto.

2.4.3.1 Hecho imponible

El presupuesto de hecho fijado por la ley que origina el nacimiento de la obligación tributaria seguía estando regulado por el cuarto artículo del texto normativo, el cual con carácter general estaría previsto que fuera *«la obtención de renta, cualquiera que fuere su fuente u origen, por el sujeto pasivo»*.

Con esto, vemos como se seguía haciendo hincapié en el gravamen de la renta mundial. No obstante, pese a esta exactitud en lo regulado dentro del primer apartado, en cuanto a los dos siguientes nos referimos conviene matizar ciertas diferencias.

Así, propiciado por la desaparición del régimen de transparencia fiscal [440], se elimina la alusión al mismo en el segundo apartado, que da paso a una referencia al previsto para las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, afirmando que *«se entenderá por obtención de renta la imputación al sujeto pasivo de las bases imponibles,*

[440] Recordemos que tras la entrada en vigor de la *Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de los no Residentes*, se suprimiría el régimen de transparencia fiscal en detrimento del régimen de sociedades patrimoniales, para aquellos períodos impositivos que vieran su comienzo producido desde el 1 de enero de 2003.

o de los beneficios o pérdidas, de las entidades sometidas a dicho régimen». Sin embargo, la mención al régimen de transparencia fiscal internacional sí seguía dentro del precepto, concretamente en su tercer apartado, con un sentido idéntico al otorgado en la LIS del 1995, donde se afirmaba que, en el referido régimen *«se entenderá por obtención de renta el cumplimiento de las circunstancias determinantes de la inclusión en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente».*

2.4.3.2 Sujeto pasivo

En lo relativo al elemento subjetivo del hecho imponible, pese a seguir acotándose a los contribuyentes mediante una lista cerrada –en este caso de diez tipologías subjetivas frente a las ocho del 1995–, se recoge ahora una aclaración relativa a la residencia; así en el primer apartado del séptimo artículo se establece la obligación de que el sujeto pasivo tenga su residencia en territorio español y, adicionalmente en el segundo apartado se establece que *«los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador»,* subrayando de este modo el gravamen de la renta mundial.

En este punto, conviene recordar la supresión de la obligación real de contribuir desde la introducción del Impuesto de la Renta de los no Residentes mediante la Ley 41/1998. Por lo que aquellos rendimientos obtenidos en territorio español, a través de entidades que no tuvieran determinada su residencia en España, se canalizaría a través del citado tributo.

Hay que mencionar aquí, tal y como se desprende del artículo 7.3 del TRLIS, a lo largo de su articulado los sujetos pasivos de este Impuesto se designarán de manera abreviada e indistinta como *«sociedades»* o *«entidades».*

2.4.3.3 Base imponible y tipo de gravamen

En la cuantificación del hecho imponible no se produce ninguna variación, ya que el artículo 10 seguiría poniendo en la línea de salida al resultado contable del ejercicio a tenor del Código de Comercio, demás legislación relativa, así como en su normativa de desarrollo. Posteriormente, sobre aquel, se llevarían a cabo diversos ajustes que emanan de la regulación fiscal, en concreto del propio Texto Refundido y obtendríamos de este modo la base imponible.

En definitiva, el mismo método que se introdujo por la LIS del 1995 y que llega hasta la actualidad.

Por su parte, la pretensión del legislador de engarzar las bases imponibles negativas a la base imponible seguía estando presente. Así, entendemos la existencia de una base imponible *«previa»* o *«virtual»* a la que se minoran las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, obteniendo así la base imponible definitiva.

No obstante, como ya hemos evidenciado de forma anterior, existía ahora la posibilidad de poder aplicar el método de estimación objetiva, pero de manera residual y únicamente para casos específicos, concretamente para el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje, recogido en el Capítulo XVII del Título VII –*Regímenes especiales*–. Debido a esto, en el cuarto apartado del artículo 10 se establece que, mediante el mismo *«la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta ley»*.

Por su parte, el tipo de gravamen se recogía en el artículo 28. De la redacción inicial dada al Texto Refundido, se extraen los mismos tipos que en la LIS del año 1995 [441].

2.4.3.4 Imputación temporal

Estaba recogida en el artículo 19 del Texto Refundido. Podemos aventurar que el criterio del devengo seguía siendo el establecido para llevar a cabo la imputación relativa tanto a los gastos como a los ingresos, canalizándose esto a tenor de *«la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros»*.

No obstante, se fueron añadiendo tres apartados más al referido precepto -8,9 y 10- relativos a casuísticas particulares de adquisiciones de elementos patrimoniales, provisiones y derechos de rescate de contratos de seguros respectivamente. Sin embargo, no estimamos oportuno entrar a analizar su contenido en mayor profundidad.

[441] En concreto un 35% para el Régimen general, que se acompañaba de un 25%, 20%, 10%, 1%, 0% y un 40% para otros determinados supuestos. Sin embargo, también estaría previsto aquí un tipo de gravamen especial para las entidades de la Zona Especial Canaria, únicamente por la parte de la base que tuviese su origen efectivamente dentro de la citada zona.

2.4.3.5 Período impositivo y devengo

Ubicados ahora en los artículos 26 y 27 del Texto Refundido, el sentido de su regulación seguía siendo exactamente el mismo. Por un lado, el período impositivo coincidiría con el período económico de la entidad, y por otro, nunca podrá ser superior a 12 meses, produciéndose el devengo el último día de este. Sin embargo, fueron establecidos tres nuevos supuestos en los que su devengo se produciría de manera anticipada, teniendo su denominador común en la transformación de la forma jurídica de la entidad. Concretamente en aquellos casos en que la entidad resultante se considerase no sujeta al tributo, le correspondiese un distinto tipo de gravamen o un régimen fiscal diferente.

2.4.4 **Compensación de bases imponibles negativas**

2.4.4.1 Régimen general

Tras las no pocas modificaciones producidas en el período de vigencia de la LIS del 1995 en relación con la regulación de la compensación de bases imponibles negativas, se convertirían en uno de los elementos de tributación más controvertidos de la época[442]. Por su parte el Texto Refundido coge el guante de la última redacción otorgada por la Ley 24/2001, para aquellos períodos impositivos que comenzasen desde el 1 de enero del año 2002. En concreto, dentro del régimen general, se encontraban reguladas por el artículo 25 y su contenido sería el siguiente:

> *«1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.*
>
> *2. La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurran las siguientes circunstancias:*
>
> *a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.*

[442] *Vid.* Martínez Serrano, A. (2005). La compensación... Ob. cit., pág. 306.

b) Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por 100 en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

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

4. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.

5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron».

Sin embargo, contrariamente de lo que venía sucediendo con anterioridad, la compensación de bases imponibles negativas encontraría ahora una calma y estabilidad normativa durante un período de 10 años, que vendría a poner una venda sobre la inseguridad jurídica que brotaba de su regulación.

Apreciamos como en el apartado segundo, sigue estando dispuesta la misma restricción que en la anterior normativa, prevista para soslayar que la pérdida generada en una entidad pudiera beneficiar fiscalmente a más de un sujeto. Al respecto Berché Moreno sostiene que su finalidad será *«evitar que se produzca un cierto efecto de desimposición, considerando el conjunto de los socios que transmiten con pérdida sus participaciones y la propia sociedad que tiene bases imponibles negativas pendientes de aplicar, cuando concurran determinadas circunstancias que conducen a la convicción de que es el aprovechamiento del derecho a compensar las bases negativas, el único o principal motivo que subyace en la adquisición de la participación que confiere la mayoría en el capital social, es decir un motivo estrictamente fiscal»* [443].

Llegados a este punto, para no caer en la redundancia, no consideramos oportuno realizar ningún análisis adicional al ya efectuado para la LIS de 1995, debido a la proximidad en la mayoría de los conceptos. De este modo, será en el siguiente epígrafe correspondiente a la regulación actual donde continuemos con nuestro estudio. No obstante, si estimamos conveniente poner sobre

[443] *Vid.* Berché Moreno, E. (2013). *Tratado sobre la Imposición directa.* J.M Bosch Editor. Barcelona, pág. 789.

el tablero la regulación prevista por el Texto Refundido en relación con los regímenes especiales del Impuesto.

2.4.4.2 Compensación de bases imponibles negativas en los regímenes tributarios especiales

Dentro de los regímenes especiales no se hace mención expresa a la práctica compensatoria en todos y cada uno de ellos, únicamente en los que a continuación detallaremos. En aquellos otros supuestos, se verán afectados únicamente por lo dispuesto al amparo del régimen general del Tributo, sin particularidad alguna.

2.4.4.2.1 *Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas y de uniones temporales de empresas*

Únicamente haremos mención aquí de las agrupaciones de interés españolas. Se encontraban recogidas en el Capítulo II del Título VII del Texto Refundido y en concreto en el artículo 48. En el momento de la entrada en vigor de la citada norma, estas entidades se regulaban a través de la *Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico.*

Para ellas estarían previstas las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, con ciertas particularidades. Así, no tributaría a través de este impuesto la parte de la base imponible imputable a los socios residentes en territorio español. En concreto, a estos últimos se le imputarían las bases imponibles, independientemente de su signo, que se obtuvieran a través de estas entidades, por lo que las bases imponibles negativas que se imputasen a sus socios no podrían ser deducibles por la propia sociedad.

2.4.4.2.2 *Sociedades patrimoniales*

El régimen de las sociedades patrimoniales se encontraba dentro del Capítulo VI, del Título VII, concretamente en los artículos 61, 62 y 63. La redacción con la que partía el Texto Refundido del año 2004, sería la otorgada por la Ley 46/2002 a la LIS dos años atrás y que ya hemos desarrollado en el capítulo anterior. Por ello nos centraremos ahora en analizar lo ocurrido en este régimen en los años posteriores.

Lo cierto es que este régimen no tendría mucho recorrido y sería derogado para los períodos impositivos que comenzasen a partir del 1 de enero del 2007. Esto se materializó a través del primer apartado de la disposición derogatoria segunda de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio*.

Sería en su Preámbulo en donde se encontraba una justificación por parte del legislador ante tal decisión. En particular partía de la premisa que el régimen de las sociedades patrimoniales se estableció para evitar el diferimiento de la tributación por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad. Con él se alcanzaría una tributación única equivalente a la que hubiera resultado de obtener los socios directamente estas rentas, en una estructura en donde el Impuesto sobre Sociedades era un antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero con la nueva regulación dada a este último, a través de la propia Ley 35/2006, se *«vuelve al modelo clásico de no integración de ambos impuestos por cuanto se unifica el tratamiento fiscal del ahorro cualquiera que sea el origen del mismo, lo cual motiva una tributación autónoma de ambos impuestos no estando, por tanto, justificada la integración que representa el régimen de las sociedades patrimoniales»*. Además, en el mismo sentido, también se afirma que *«la finalidad antidiferimiento de dicho régimen pierde ahora su sentido con el nuevo régimen de la tributación del ahorro. En definitiva, con la eliminación del régimen de las sociedades patrimoniales, cuando un contribuyente realice sus inversiones o lleve a cabo sus actividades a través de la forma societaria, la tributación será la que corresponda aplicando las normas generales del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad, dado que la elección de la forma jurídica responderá no tanto a motivos fiscales sino económicos»*.

Para conseguir una transición ordenada y eficaz entre ambos regímenes –sociedades patrimoniales y general– se estableció un régimen transitorio con el fin de que estas sociedades pudieran adoptar su disolución y liquidación sin coste fiscal alguno. Esto se canalizó a través de los apartados 18 y 21 de la disposición final segunda de la Ley 35/2006 prevista para modificar al Texto Refundido del IS –entre otra normativa–. Con ella se introducirían en este último, una disposición transitoria vigésima segunda, relativa al régimen transitorio de las sociedades patrimoniales en cuanto a su tributación por el régimen general y una disposición transitoria vigesimocuarta que preveía la disolución y liquidación de las sociedades patrimoniales.

2.4.4.2.3 *Régimen de consolidación fiscal*

Estaba regulado entre los artículos 64 y 82, dentro del Capítulo VII del Título VII –relativo a los regímenes especiales– no introdujo ninguna novedad relativa a la compensación de bases imponibles negativas en el ámbito de la consolidación fiscal.

De este modo, podemos afirmar que el Texto Refundido coge el testigo de la Ley 24/2001, ya que la redacción original dada por aquel incluía las mismas previsiones introducidas por esta, analizadas al principio de este capítulo. No obstante, se produciría una modificación para aquellos períodos impositivos que comenzasen a partir del 1 de enero del 2013, casi una década después de su entrada en vigor, que resulta necesario poner de relieve.

En concreto, la *Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras* introdujo un apartado cuarto en el artículo 71 del TRLIS en el que se regulaba la determinación de la base imponible del grupo fiscal, mediante su artículo 1, apartado segundo, sección diez. Su redacción quedaría como sigue: *«el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una sociedad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo»*. Así, cuando se obtuvieran pérdidas con la venta de una sociedad que formase parte del grupo, se reduciría del hipotético importe de las bases imponibles negativas que esta entidad hubiera generado dentro del grupo.

2.4.4.2.4 *Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea*

Estaría presente en el Título VII, concretamente dentro del Capítulo VIII y entre los artículos 83 y 96 del Texto Refundido, ambos incluidos.

En esta ocasión, no existe ninguna variación en relación con la regulación de la práctica compensatoria que deba ser objeto de mención. Con respecto a la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias, el TRLIS recogería el guante de la redacción que emanaba de la Ley 43/1995, tras la modificación realizada por la Ley 66/1997, por lo que se seguía permitiendo esa com-

pensación de pérdidas con los condicionantes establecidos, ya expuestos con anterioridad.

2.4.4.2.5 *Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos*

La siguiente mención normativa a la compensación de bases imponibles negativas relativa a los regímenes especiales la encontramos en el previsto para la investigación y explotación de hidrocarburos, regulado entre los artículos 102 y 106 –ambos incluidos– dentro del Capítulo X del Título VII.

Aquí seguiría estando presente un procedimiento de compensación alternativo al establecido por el régimen general del impuesto, en el que las entidades que se ampararan bajo este régimen compensarían las bases imponibles negativas a través del proceso de reducir las bases imponibles de los ejercicios siguientes en un importe máximo, en concreto del 50%.

2.4.4.2.6 *Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje*

Llegamos así al último régimen que preveía en su desarrollo normativo una alusión directa a la compensación de bases imponibles negativas. Como es sabido, encontramos aquí la única excepción al método de estimación directa en todo el Impuesto sobre Sociedades, ya que estaría previsto el método de estimación objetiva para aquellas entidades que reunieran los requisitos establecidos al amparo de este.

Desde su introducción por la Ley 24/2001, introduciendo un nuevo capítulo relativo a los regímenes tributarios especiales en la Ley 43/1995, hasta la aprobación del Texto Refundido no experimentaría modificación alguna en su redacción. Por ello, la misma limitación relativa a la compensación de bases imponibles seguiría estando en vigor: no se podrían compensar rentas negativas por la parte cuantificada a tenor del régimen especial contra las rentas generadas dentro del régimen general.

2.4.4.2.7 *Sociedades cooperativas*

Al igual que en la normativa precedente, este tipo de entidades no encontraba resguardo bajo el amparo de ningún régimen especial, estando reguladas por su propia norma, *Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal*

de Cooperativas. Debido a ello, no estimamos conveniente en este punto de nuestro estudio volver a hacer alusión a las mismas, ya que poco o nada ha cambiado desde la LIS del 1995.

2.4.5 **Recapitulación del período**

A priori, al ostentar la normativa del año 2004 la condición de Texto Refundido, su acometido no sería introducir modificaciones significativas, sino realizar un ordenamiento y sistematización de la dispersión normativa existente por aquel entonces en el escenario del Impuesto sobre Sociedades, que no hacía otra cosa que poner en tela de juicio la seguridad jurídica que rodeaba a la referida figura tributaria.

Será cierto que, en un principio, las pretensiones del legislador de sistematizar y ordenar el ordenamiento jurídico de la imposición societaria sí florecerían, pero lo harían de un modo ciertamente efímero, circunstancia que daría pie a la introducción de la posterior regulación societaria.

Uno de los aspectos que hizo revertir el anhelo inicial, sería la voracidad en la mutación que se produjo en el escenario económico, empresarial e incluso social, ya no solo en el ámbito estatal, sino también en el mundial, motivado todo por la cada vez más acusada globalización. Por ello, la necesidad de realizar todas esas modificaciones se iría plasmando en la legislación en vigor.

Otro motivo de gran calado sería la crisis económica mundial iniciada en el año 2008, a la que nuestro Estado, debido a su estructura económica, resultó ciertamente sensible. De este modo, la regulación del Impuesto sobre Sociedades experimentó ciertas modificaciones que, de una manera u otra, tenían como gran beneficiario a las arcas públicas.

CAPÍTULO III. LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL RÉGIMEN GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

3.1 ENTRE PERÍODOS

Tal y como venimos realizando en los epígrafes precedentes, antes de entrar a pormenorizar la normativa hoy en día vigente, pondremos de relieve los principales cambios inherentes al período transcurrido entre la entrada en vigor de esta y de su predecesora. En este punto, motivado por la complejidad que viene adquiriendo el Impuesto sobre Sociedades en los últimos años, únicamente subrayaremos las modificaciones ínsitas a la compensación de las bases imponibles negativas.

3.1.1 **Ampliación del plazo compensatorio**

No sería hasta la entrada en vigor del *Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011*, cuando el plazo previsto para compensar las pérdidas experimentaría de nuevo un aumento. Así, a través de su artículo 9, apartado segundo, subapartado primero, se le otorgó una nueva redacción al punto primero del artículo 25 del Texto Refundido, quedando como sigue: *«las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos».*

De este modo, para aquellos períodos impositivos que se iniciasen a partir del 1 de enero de 2012, se incrementó la horquilla temporal prevista para poder aplicar este derecho. No obstante, resultaría necesario regular qué pasaría con aquellas bases que estuviesen pendientes de compensación en la referida fecha. Pues bien, al igual que en las anteriores modificaciones, para despejar dicha incógnita, el legislador optó por introducir una disposición transitoria, mediante el artículo 9, apartado segundo, subapartado segundo del Real Decreto-ley 9/2011, en el propio Texto Refundido, concretamente la trigésimo quinta. En ella se establecía que el plazo de 18 años también sería de afectación a aquellas bases negativas que estuviesen pendientes de aplicación al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir del 1 de enero de 2012. En este sentido, conviene recordar tal y como pone de manifiesto Casana Merino que *«la aplicación del plazo para compensar es independiente de la duración de los períodos impositivos que sigan a aquel en que se obtuvo el resultado negativo»* ya que *«lo importante es que cualquiera que sea su duración, los períodos a los que se impute la pérdida finalicen en los 18 años siguientes»* [445].

3.1.2 **Limitación cuantitativa del importe a compensar**

Como bien es sabido, tal y como hemos venido poniendo de relieve con anterioridad, el importe máximo que se podía compensar sería el de la propia renta positiva del ejercicio en cuestión, o lo que es lo mismo, de la base imponible *«previa»* o *«virtual»* existente de manera anterior a realizar la compensación de pérdidas. De no ser así, entre otras consecuencias, se podrían diferir esos saldos negativos de manera cuasi infinita.

Sin embargo, con motivos de la desmesurada crisis económica que atravesaba España [446], y auspiciado por el déficit público como punta de lanza, se instauraron ciertas medidas que limitaban el importe a compensar para determinados sujetos pasivos. Sobre este tema argumenta Sanz Gadea que, promovido por la crisis económica del año 2008, se experimentó un *«crecimiento de las bases imponibles negativas compensables de manera espectacular, y de ahí que el legislador, con la vista puesta en la recaudación, optase por establecer un límite a su compensación»* [447].

---

[445] *Vid.* Casana Merino, F. (2015). La evolución… Ob. cit., pág. 69.
[446] *Vid.* Casana Merino, F. (2015). La evolución… Ob. cit., pág. 69.
[447] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2019). 50 años… Ob. cit., pág.69.

Esto se canalizaría mediante el ya citado Real Decreto-ley 9/2011, argumentándose en su Preámbulo que *«la necesidad de consolidar las finanzas públicas como objetivo imprescindible para asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo aconseja la adopción de medidas tributarias que refuercen los ingresos públicos»* por lo que en relación con el Impuesto sobre Sociedades se establecían –entre otras medidas– *«límites de aplicación temporal a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores, distinguiendo* […] *entre las empresas con facturación superior a los veinte y sesenta millones de euros»*.

Continuando con la misma línea se seguía justificando que se trataba *«de normas que sólo afectan con carácter temporal a las entidades jurídicas más grandes y que presentan beneficios quienes,* […] *tienen capacidad para colaborar especialmente en el levantamiento de las cargas públicas y la consecución de los objetivos de déficit público que nuestro país tiene comprometidos»,* haciendo alusión aquí a las grandes empresas.

Como vemos, las medidas que a continuación detallaremos se escudaban en la temporalidad y transitoriedad, debido a la situación poco deseable que atravesaba la economía española y, con ello, las arcas públicas. *Contrario sensu*, ciertos autores como Calvo Vérgez pondrían en duda tal afirmación al considerar que la mayor recaudación que se pretendiese obtener a través de la aplicación del IS tuviera su fundamento en una limitación a la compensación, al inquirir si aquellas entidades a las que le fuera objeto de aplicación tal limitación cuantitativa ponía de manifiesto la existencia de una verdadera actividad económica. Ante esto, argumentaba que *«a priori, en aquellos casos en los que la sociedad experimenta pérdidas, el socio podrá reflejarlas mediante la transmisión de la participación, lo que podría entenderse como un doble aprovechamiento de las pérdidas, tanto en sede de la sociedad* […] *como del socio* […]. *Ahora bien, tanto la sociedad como el socio han experimentado una mengua de su capacidad económica debido a la pérdida en cuestión, lo que explica que, aparentemente, se produzca dicho doble efecto»* ante lo que continuaba apostillando *«por otro lado cuando la sociedad obtiene beneficios y los compensa con las pérdidas el nuevo socio (persona jurídica) no tiene derecho al ejercicio de la deducción por doble imposición de dividendos establecida en su día en su día en el art. 30.4.b) del TRLIS ni, en su caso, la deducción para evitar la doble imposición de plusvalías reguladas en el 30.5 del citado*

Texto Refundido». Concluyendo que, para las personas físicas se originaría la misma situación debido a *«la doble imposición de dividendos y plusvalías»* [448].

Una vez contextualizadas las referidas medidas, tendremos que acudir al ya citado Real Decreto-ley para encontrarlas reguladas. Conviene destacar *ex–ante*, que estas disposiciones no se introdujeron de manera directa en el propio Texto Refundido, por lo que la seguridad jurídica pasaría a estar en un segundo plano. Allí, en su artículo 9, apartado primero, número dos, encontramos recogidas las nuevas limitaciones inherentes a la compensación de pérdidas, que no estarían dirigidas a la generalidad de los obligados tributarios, sino únicamente a las entidades que tuviesen unos rendimientos que superasen ciertos umbrales. Concretamente para aquellos contribuyentes cuyo volumen de operaciones hubiese superado el importe de 6.010.121,04 de euros, en el sentido dictado por el artículo 121 de *la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido* [449], durante los doce meses anteriores a la fecha en que se iniciasen los períodos impositivos dentro del año 2011, 2012 o 2013 [450].

Una vez estrechado el lazo de los destinatarios, se establecía una dicotomía en cuanto a su aplicación práctica, esto es, la restricción podría afectar o bien al 75% o al 50% de la base imponible *«previa»* o *«virtual»* que precedía a la compensación.

En el primero de los casos resultarían afectas aquellas entidades que arrojasen, en los doce meses previos al inicio del período impositivo, un INCN igual o superior a 20.000.000 de euros, pero inferior a 60.000.000 de euros y, por otra parte, en el segundo se incluirían aquellas con un INCN de al menos 60.000.0000 de euros.

---

[448] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2016). La compensación...Ob. cit., pág. 372. El referido autor llega a tal conclusión apoyándose en lo expuesto por Sanz Gadea, E. (2012). El Impuesto sobre Sociedades en 2011. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 348, pág. 19.

[449] Se entenderá por volumen de operaciones el importe total –excluyendo el importe del IVA– así como la compensación a tanto alzado de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluyendo a las exentas del impuesto.

Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca o se hubiera producido el devengo del IVA.

Para realizar la cuantificación se excluyen las siguientes operaciones: las entregas ocasionales de bienes inmuebles; las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente; las operaciones financieras previstas por el artículo 20.1.18 LIVA así como las relativas al oro de inversión cuando, estas dos últimas no fueran habituales de la actividad empresarial.

Por último, es necesario destacar que, en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, el volumen de operaciones a computar por el contribuyente adquiriente será el resultado de adicionar al realizado por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el análogo período por el transmitente en relación con la parte de su patrimonio transmitida.

[450] Independientemente de que coincidan o no con el año natural.

Sin embargo, la premura en modificar cuestiones relativas a las bases imponibles negativas no es absoluto un *rara avis*, por lo que este tope cuantificativo no tardaría mucho en volver a modificarse. Se materializaría ello mediante el *Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad*, que modificó el Real Decreto-ley 9/2011, concretamente el número dos del apartado primero de su noveno artículo, justificándose esta decisión en su Preámbulo como una *«medida de carácter excepcional para los períodos impositivos 2012 y 2013»,* o lo que es lo mismo, para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2012 y 2013.

Ahora la compensación de bases imponibles negativas se limitaría, por un lado, al 50% de la base imponible previa cuando en los doce meses anteriores a los que se iniciase el período impositivo el importe neto de la cifra de negocios fuera de al menos 20.000.000 de euros, pero inferior a 60.000.000 de euros y por otro lado al 25% de la base imponible previa en aquellas entidades cuya cifra de negocios fuese de al menos 60.000.000 de euros. Esta variación porcentual sería la única modificación introducida por el Real Decreto-ley 20/2012, frente a la regulación prevista en el Real Decreto-ley 9/2011 [451].

No obstante, pese a la transitoriedad prevista inicialmente para esta medida, mediante el artículo 2, apartado segundo, punto dos de la *Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras*, sería prorrogada la limitación en la cuantía a compensar para los ejercicios 2014 y 2015 con las mismas condiciones que había instaurado el Real Decreto-ley 20/2012, para los ejercicios precedentes.

Sin embargo, se añadía ahora una concesión en favor del contribuyente y es que esta limitación no resultaría de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

De este modo, aquella medida que se había justificado desde el prisma de la provisionalidad debido al desajuste en la balanza presupuestaria originado por la crisis económica se vería alargada en el tiempo, al menos cinco años. Con posterioridad veremos cómo su incidencia sería mucho más prolongada.

Así se volvía a poner en jaque la seguridad jurídica inherente a la figura de la compensación de pérdidas y volvía a proliferar la dispersión normativa que el propio Texto Refundido pretendía suavizar. Para mayor inri, la referida

[451] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2016). La compensación… Ob. cit., pág. 372.

Ley 16/2013 no modifica ninguna de las normas expuestas previamente, sino que regula las modificaciones adoptadas de manera directa. Esto es una muestra más de la oscuridad y del caos normativo que acompaña a la compensación de bases imponibles negativas.

Estas medidas tendentes a limitar porcentualmente el importe a compensar de las bases imponibles negativas podrían estimarse que inclusive atenten contra el principio constitucional de capacidad económica, ya que aun de manera provisional, estaría condicionando la efectividad en el gravamen de las rentas de la sociedad [452].

Con esto, cabía preguntarse si la limitación expuesta se aplicaría en aquellos períodos impositivos en los que se produjese la extinción o liquidación de la entidad. En el supuesto de ser esta cuestión positiva, el diferimiento de las pérdidas al que se hacía alusión en el preámbulo del Real Decreto-ley 9/2011, al justificar la implantación de esta restricción cuantitativa, dejaría de tener tal consideración debido a la total disipación que aquellas experimentarían, incrementándose de este modo la carga impositiva provocando así que la capacidad económica del contribuyente no sea gravada de un modo eficiente.

Esta circunstancia no se recogió ni en el Real Decreto-ley 9/2011, ni en el Real Decreto-ley 20/2012 [453] ni por su parte en la Ley 16/2013. Como es lógico pensar, en el propio Texto Refundido del 2004, tampoco nada se regulaba ante tal situación.

Por ello, tendremos que acudir a la doctrina administrativa para dar respuesta a esta cuestión. Así, nos encontramos con la consulta vinculante V2541-13 [454], con la que la Administración marcaría el rumbo en el proceder de las situaciones previamente expuestas.

En ella, la entidad consultante prevé su disolución y liquidación en el transcurso del período impositivo relativo al año 2013, derivando de ello una base imponible positiva cuya pretensión es amortiguar con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Por su parte, en el período impositivo anterior, obtuvo un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 de euros y INCN que excedía de los 20 millones de euros. Debido a esto, *prima facie*,

[452] En este sentido, podría afectar a entidades que se viesen extintas en los períodos en los que estas medidas ostentaban vigor, y tuviesen bases imponibles negativas pendientes de compensar, las cuales no pudieran aplicar en su totalidad.

[453] Por su parte, esta norma, al hilo de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, introdujo un sexto apartado en el artículo 20 TRLIS, estableciendo que tal restricción no sería de aplicación en los ejercicios en los que se produjera la extinción de la sociedad, salvo que la misma fuera objeto de una reestructuración. Esto sería de aplicación para aquellos períodos impositivos que tuvieran su comienzo desde el 1 de enero del 2012.

[454] Consulta vinculante V2541-13, de 29 de julio de 2013, de la Dirección General de Tributos.

debería atender al límite cuantitativo a la hora de aplicar la práctica compensatoria. No obstante, argumenta la DGT que *«tal y como establece el propio preámbulo del Real Decreto-ley 9/2011, esta medida, relativa a la limitación de bases imponibles negativas, persigue la anticipación de los ingresos tributarios, sin que en ningún caso supongan un incremento de la carga impositiva.*

En el caso concreto planteado en el escrito de consulta, se produce la circunstancia de que una entidad va a ser objeto de liquidación, de manera que, de resultar de aplicación la normativa señalada, dicha anticipación debida a la aplicación de la limitación en la compensación de bases imponibles negativas, se convertiría en un auténtico incremento de la carga impositiva, por cuanto la renta obtenida en el período impositivo de liquidación de la entidad podría resultar sometida a tributación efectiva al aplicarse la citada limitación y, sin embargo, la entidad podría tener bases imponibles negativas afectadas por dicho límite y cuya aplicación no se podría producir a futuro al ser objeto de extinción». Concluyendo que *«una interpretación integradora y razonable de la norma, permite considerar que la limitación a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores establecida en el artículo 9.Primero.Dos del Real Decreto-ley 9/2011, no resultará de aplicación en el período impositivo en que se produce la extinción de la entidad, por cuanto la finalidad de dicho precepto no es otra que establecer una anticipación de impuestos, pero no un incremento de la carga impositiva».*

De este modo, será la propia Administración quien, de manera excepcional para aquellos períodos impositivos en los que se produzca la extinción o liquidación de la sociedad, auspicie la no aplicación de los límites cuantitativos relativos a la compensación de bases imponibles negativas para aquellos contribuyentes con ciertos volúmenes de operaciones e INCN´s.

3.1.3 **Método de cuantificación del Importe Neto de la Cifra de Negocios**

Si bien es cierto que, con respecto al volumen de operaciones, el Texto Refundido hacía remisión a la LIVA, cabría cuestionarse qué criterio se emplearía para cuantificar el INCN y la respuesta a esta cuestión, no se encuentra clarificada ni en el propio Texto Refundido ni en su normativa de desarrollo.

Acudiendo a la doctrina administrativa nos encontramos con ciertas consultas vinculantes como la V0316-09 [455] en la que la sociedad consultante de-

[455] Consulta vinculante V0316-09, de 17 de febrero de 2009, de la Dirección General de Tributos.

sea saber cómo se determina el importe neto de la cifra de negocios a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Ante ello, la Administración responde remitiéndose al Código de Comercio y en concreto a su apartado segundo *in fine*, donde se establece que: *«la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión».*

El mismo sentido adoptará la consulta vinculante V0035-12[456], donde una sociedad participada por una asociación declarada de utilidad pública que tributa en el régimen fiscal especial regulado en la *Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, plantea la cuestión del método a seguir para calcular el INCN en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Ante esto, el Centro Directivo responde en el mismo sentido de la anterior consulta expuesta, pero yendo incluso un paso más allá haciendo referencia a supletoriedad del Derecho Común en el ámbito del Derecho Tributario: *«La Ley del Impuesto sobre Sociedades no define lo que se entiende por cifra de negocios. No obstante, dado que las normas de Derecho común tienen carácter supletorio en el ámbito fiscal (artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), encontramos dicho concepto en el artículo 35.2 del Código de Comercio».*

Paralelamente, si consultamos las normas de elaboración de las cuentas anuales previstas en el Plan General Contable vigente[457] y en concreto la número once, veremos cómo, de un modo cuasi idéntico al Código de Comercio, establece que *«el importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión».*

---

[456] Consulta vinculante V0035-12, de 17 de enero de 2012, de la Dirección General de Tributos.

[457] Introducido por el *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.*

El mismo criterio mantiene el ICAC quien, en el artículo 34 de su resolución del 10 de febrero del año 2021 [458], relativa a los criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias afirma que *«el importe neto de la cifra de negocios que aparece en las partidas A)1 y 1 de las cuentas de pérdidas y ganancias de los modelos normal y abreviado incluidos en el Plan General de Contabilidad, se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (sería el caso de vales, puntos de descuento o cupones), así como el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión».* Como vemos, pese a ser esta una resolución reciente, el criterio que se viene empleando es ciertamente sólido, manteniéndose aún hoy en vigor.

Conviene traer a colación también la validez de las resoluciones del ICAC y su incidencia en la elaboración de la normativa. Así lo refleja la Sentencia del Tribunal Supremo del 27 de octubre de 1997 [459] al afirmar en su Fundamento de Derecho 3.º que *«como indica el dictamen del Consejo de Estado "la competencia atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es, propiamente, una actuación homologadora de los que, en la praxis contable, han sido aceptados con un grado de generalidad que justifique su inclusión en el concepto genérico utilizado en el artículo 38.1 del Código de Comercio". Se trata en definitiva, de elevar a la categoría de norma escrita los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos».*

Con lo anterior expuesto estamos en condiciones de concluir que una vez más se vuelve a hacer patente la remisión por parte del Derecho Tributario a conceptos del Derecho Mercantil, no obstante, en esta ocasión no emana de un modo directo de la legislación, sino que se plasma en cierta doctrina administrativa. Sin embargo, acudiendo al concepto de base imponible previsto en el tercer apartado del décimo artículo, observamos como el punto de partida para su cálculo será el propio resultado contable obtenido a tenor de las normas previstas en el Código de Comercio, demás leyes previstas para dicha determinación, así como en las disposiciones de desarrollo de las referidas normas. Por lo tanto, si el resultado contable florece de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de una entidad, y el concepto de INCN, es el primer elemento que allí se

[458] Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

[459] Sentencia del Tribunal Supremo 6367/1997 de 27 de octubre de 1997; ECLI:ES:TS:1997:6367.

encuentra recogido, bajo nuestro punto de vista esta remisión es indirecta pero ciertamente diáfana.

Resulta necesario recordar en este punto, tal y como subraya Calvo Vérgez que, motivado por el desarrollo de la previsión legislativa que realiza el actual PGC respecto del INCN *«entre otros conceptos, no forman parte de la cifra de negocios los ingresos financieros y los resultados extraordinarios, los cuales, en cambio, sí que forman parte de la base imponible»* [460]. Por ello, a efectos de la referida restricción, no serán tenidos en consideración ni los ingresos financieros, ni los extraordinarios.

3.2 LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Auspiciada por la crisis financiera mundial originada en el año 2008 que tanta incidencia tuvo en el escenario económico español como consecuencia de la estructura inherente al mismo, se produjo en nuestro Estado una contracción de la economía que trajo consigo un descenso relativo a los ingresos tributarios.

Por ello, el 5 de julio del año 2013, el Consejo de Ministros deliberó la creación de una *Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario,* que elaboró un Informe en el que se inferían ciertas conclusiones de *lege ferenda.* De ellas derivarían las reformas producidas en la referida época en el ámbito de los tres impuestos con mayor potencial recaudatorio dentro de nuestras fronteras; en concreto en el IRPF, IVA e IS. Así, se introducirían modificaciones de cierto calado dentro de las dos primeras figuras, pero manteniendo vigor las normativas que los regulaban. No obstante, la modificación más relevante se experimentó en el seno de la imposición societaria, produciéndose la confección de una nueva normativa, la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, que llegó para sustituir al vigente hasta entonces Texto Refundido.

Acudiendo al primer apartado del Preámbulo de la norma, podemos extraer una serie de inferencias brindadas por el legislador para justificar su contenido, así como las causas que la promovieron. Lo cierto es que el tributo seguiría manteniendo la misma estructura introducida con la LIS del 1995, esto es, la cuantificación de su base imponible seguía pivotando sobre el resultado contable, cuestión que nos parece realmente acertada. Sin embargo, con la

[460] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2016). La compensación…. Ob. cit., pág. 371.

nueva regulación se cristaliza una «revisión global indispensable» dotando de una «mayor identidad» a esta figura impositiva, sin perder de vista los principios esenciales de neutralidad y justicia que emanan de la propia Constitución Española. Esta nueva personalidad que se ansía podemos afirmar que tiene su origen en cuatro motivos de índole diversa.

En primer lugar, hay que subrayar la ya expuesta bajada de recaudación tributaria. Así, con respecto al Impuesto sobre Sociedades si tomamos como punto de partida el ejercicio 2007 –justo en el punto álgido de la economía estatal previo a la crisis del 2008– y como línea de meta el ejercicio 2013 –ya que son los últimos datos de ingresos tributarios existentes en el momento de elaboración de la reforma–, podemos apreciar una bajada recaudatoria de más de un 50%.

Otra justificación que se otorga en la introducción de la norma será el carácter unificador que surge de la misma. Con muy buen criterio se hace hincapié en la dispersión normativa derivada de *«modificaciones constantes de carácter parcial»* que *«no han ido acompañadas de una revisión global requerida de toda figura impositiva»*. Con esto vemos como el propio legislador era consciente de la inseguridad jurídica que rodeaba al propio Impuesto sobre Sociedades debido a los cambios que su regulación sufría con regularidad y que en el ámbito de la compensación de bases imponibles negativas venimos poniendo de manifiesto. Así la nueva Ley pretendía introducir un *«nuevo impulso modernizador y competitivo»* dentro del ámbito empresarial.

Por otra parte, al igual que en las reformas precedentes, la incipiente y cada vez más acusada globalización e interactividad entre las economías de los estados a nivel mundial y, sobre todo en el entorno de la Unión Europea, así como la lucha contra el fraude fiscal, son fenómenos de elevada transcendencia presentes siempre en el punto de mira de la nueva legislación.

Por último, debido a las características inherentes a nuestra estructura empresarial, conformada en su mayoría por PYMES, es necesario la introducción de normas más *«sencillas y neutrales»*, que puedan favorecer e impulsar su competitividad.

Adicionalmente, en el segundo apartado del Preámbulo, nos encontramos con los propósitos pretendidos con la instauración de esta nueva normativa. Todos ellos, como es lógico pensar, encuentran su engarce con las causas que la propiciaron.

De este modo subraya el legislador los objetivos que siguen: neutralidad, igualdad y justicia; incremento de la competitividad económica; simplifica-

ción del impuesto [461]; adaptación de la norma al derecho comunitario [462]; estabilidad de los recursos y consolidación fiscal; reducción del endeudamiento favoreciendo la capitalización empresarial; incremento de la seguridad jurídica [463] y, por último, la lucha contra el fraude fiscal.

En definitiva, se trata de una regulación ciertamente extensa la cual, en su redacción original publicada en el BOE el 28 de noviembre del año 2014 incluía 132 artículos divididos en 9 títulos, 12 disposiciones adicionales, 37 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 12 disposiciones finales. Su entrada en vigor estaría prevista para el 1 de enero de 2015 y se aplicaría a aquellos períodos impositivos que tuvieran su comienzo a partir de la referida fecha.

Como es lógico pensar, adicionalmente fue acompañada de un desarrollo reglamentario, que tal y como venía sucediendo, no se entrometía en demasía en los elementos principales del impuesto. Su introducción se canalizó mediante el *Real Decreto 634/2015, de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*.

Esta norma, en su contenido primigenio, constaba de un artículo único –Aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades–, una disposición adicional única, una disposición derogatoria única y tres disposiciones finales. Inicialmente, el propio Reglamento se estructuró con 69 artículos que encontraban su resguardo bajo 4 títulos, una disposición adicional única, 5 disposiciones transitorias y una disposición final única. Su entrada en vigor se produjo al día siguiente de su publicación en el BOE, esto es, el 12 de julio del 2015 y sería de aplicación de manera retroactiva para aquellos períodos

[461] Esto obtiene su justificación con la premisa de que, dotando de sencillez al tributo, se podría obtener un mayor cumplimiento de la norma. Lo cierto es que desde tiempos pretéritos el Impuesto sobre Sociedades gozaba de una dificultad ciertamente elevada a la hora de su liquidación debido a su elevada extensión normativa, así como de la complejidad que emanaba de algunas de sus disposiciones. El hecho de que sea un impuesto con un elevado corte mercantil en el que se solapan regulaciones de índole contable y tributaría no hace más que acentuar la complicación en su aplicación.

[462] En este sentido debido a la inclusión de nuestro Estado en la Unión Europea, el legislador no puede perder de vista el entorno comunitario. Muchas de las modificaciones o regulaciones en el ámbito del derecho tributario producidas hoy en día derivan de normativas europeas. Un claro ejemplo son las transformaciones y variaciones experimentadas en nuestro ordenamiento que tienen su origen en las trasposiciones de directivas europeas. Por ello, podemos afirmar que, en cierto sentido, el legislador nacional tiene las *«manos atadas»* ante las pretensiones que proceden de Europa.

[463] Quizás sea esta la Espada de Damocles del Impuesto sobre Sociedades. Conviene así recordar que, la regulación prevista en el año 1978 dejaba en manos del desarrollo reglamentario la mayoría de los elementos del tributo. Posteriormente, con la LIS del año 1995, se palió esta situación, pero únicamente de manera inicial. La velocidad con la que tanto el escenario económico como las relaciones empresariales iban mutando, era necesario ir introduciendo remiendos y nuevas disposiciones a la referida normativa. Así, se llegó a la elaboración del Texto Refundido del año 2004 que llegó para paliar esa dispersión normativa. Pero del mismo modo, únicamente lo haría de manera inicial, ya que, con el tiempo, la regulación societaria volvió a gozar de esa dispersión y falta de claridad, lo que pondría en jaque la seguridad jurídica.

impositivos que tuvieran su comienzo desde el 1 de enero del año 2015, exceptuando su artículo 14 –relativo a la información país por país–, que entraría en vigor un año más tarde, esto es, el 1 de enero del año 2016.

Al hilo de esto, creemos que desde el minuto uno, alguna de las pretensiones que ansiaba hacer tangibles el legislador ya se columbraban incumplidas. Nos referimos tanto a la simplificación del Impuesto y el otorgamiento de una mayor sencillez al mismo, como a la seguridad jurídica. Justificamos esto con la amplitud de su articulado, que afectará a cualquier entidad independientemente de su tamaño y a la existencia de un número, para nada baladí de 37 disposiciones transitorias.

Bajo nuestro punto de vista y a tenor de lo que podemos extraer después de haber analizado la totalidad de la normativa de la imposición societaria desde su implantación, creemos que la regulación del Impuesto sobre Sociedades debe estructurarse atendiendo fundamentalmente a dos criterios relacionados entre sí para su eficiente aplicación.

Por un lado, es menester no perder de vista a la seguridad jurídica de la figura. Será necesaria una regulación clara, ordenada y concisa para estructurar de un modo óptimo las extensas disposiciones, así como las no pocas variaciones que de ella se desprenden.

Por otro lado, y entrelazado con lo anterior, resulta indispensable dotar de una sencillez al proceso de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, sobre todo en lo concerniente a las pequeñas entidades. Con el paso del tiempo, debido a la subjetivación que el tributo está experimentando, así como a las características inherentes a la presente actividad mercantil, al elevado número de sus disposiciones, o la existencia de determinados regímenes especiales ciertamente complejos [464], el Impuesto sobre Sociedades puede considerarse una de las figuras impositivas más complejas del escenario tributario. Si a ello le adicionamos la manifiesta inseguridad jurídica que desprende, así como la complejidad que lo caracteriza, obtenemos un cóctel poco deseable para la mayoría de sus contribuyentes, lo que en no pocas ocasiones se reflejará en la incorrecta autoliquidación del impuesto.

---

[464] Al hilo de esto resulta oportuno traer a colación la STSJ de Galicia de 28 de noviembre de 2023 (ECLI:ES:TSJGAL:2023:7835), en la que se pone de manifiesto el *«derecho al error»*, advertido ya en la *«Propuesta 3/2022, sobre la incorporación del derecho al error al Ordenamiento tributario español»,* realizada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Pues bien, en esta sentencia, el TSJ, se escuda en el *«derecho al error»* para desvirtuar la culpabilidad en la infracción de un obligado tributario debido a la complejidad de las disposiciones contenidas en el *Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea,* dentro del Impuesto sobre Sociedades.

3.3 ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Como ya hemos evidenciado las modificaciones más relevantes concernientes a la regulación de las bases imponibles negativas que se fueron experimentando a lo largo del período de vigencia del Texto Refundido, procederemos ahora a realizar, tal y como venimos efectuando para cada normativa, una somera pormenorización de los elementos estructurales del tributo que, a la postre, nos servirán para diseminar la práctica de compensación de pérdidas.

Hemos de destacar desde el primer momento que, la configuración otorgada a esta figura impositiva bajo el amparo de su nueva regulación recoge el testigo de la introducida en el año 1995 y que a posteriori se aunó en el Texto Refundido del 2004.

3.3.1 **Hecho imponible**

Seguía encontrando su cobijo en el Título II y, en concreto, en el cuarto artículo. Del mismo modo que hasta la fecha, establecía que el presupuesto fijado por la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal sería *«la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen»*.

Pese a la sencillez de esta definición recoge tanto el elemento objetivo *«obtención de renta»,* el elemento subjetivo *«por el contribuyente»* y el elemento territorial *«cualquiera que fuera su fuente u origen»*, evidenciando de este modo el gravamen de la renta mundial. Sin embargo, nada regula de manera directa al respecto del elemento temporal, entendiéndose este como el período impositivo de la entidad, que se recoge en el artículo 27 de la LIS.

Llegados a este punto creemos que perdió el legislador una oportunidad de oro para aclarar el concepto de renta, después de tanto tiempo de sombra legislativa al respecto, ya que, en esta nueva regulación tampoco se encuentra definido en ninguna parte de su articulado.

3.3.2 **Sujeto pasivo**

Atendiendo al elemento subjetivo que emana del hecho imponible, encontramos el primer cariz que experimentó cierto cambio, no tanto en su contenido, pero sí en su continente. Nos referimos con ello a mutación de su rótu-

lo, ya que tanto el Título III como el séptimo artículo pasan ahora a denominarse contribuyentes en detrimento de sujetos pasivos [465].

Por su parte, este precepto seguía empleando un *numerus clausus* de entidades que tenían tal consideración, pero con algún matiz diferente a destacar: las sociedades civiles con objeto mercantil, las sociedades agrarias de transformación y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado pasarían a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Al hilo, argumenta Sanz Gadea que así se resolvían *«las dificultades prácticas avistadas por el legislador de 1995»* debido a la *«cascada de consultas formuladas a la Dirección General de Tributos»* al respecto [466].

Del mismo modo, se seguirá empleando el criterio de residencia efectiva en territorio español, gravando de este modo la totalidad de la renta mundial que se obtenga.

Hay que subrayar aquí que, al unísono con las regulaciones precedentes, los contribuyentes de este impuesto serán designados abreviada e indistintamente como *sociedades* o *entidades* a tenor del 7.3 LIS, por lo que nosotros haremos lo propio.

3.3.3 **Base imponible y tipo de gravamen**

El sistema de cuantificación del hecho imponible sigue encontrando su regulación en el cuarto Título y dentro de él artículo 10. Tal y como evidenciamos, su proceso se mantiene inalterado, intentándose a través de ella la medición de la *«dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva del sujeto pasivo»* [467] o, en otras palabras, la renta.

---

[465] Quizás venga esto provocado por la entrada en vigor de la actual LGT a mediados del año 2004, que no incluye de manera directa a los sujetos pasivos dentro de su artículo 35, donde se recogen los obligados tributarios. No obstante, en el primer apartado del artículo 36 de la misma norma se establece que el sujeto pasivo será *«el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto el mismo»* y apuntilla en su segundo apartado que será contribuyente *«el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible»*. Pese a que en este tributo no existe la figura de sustituto, el sujeto pasivo será tanto el sustituto como el contribuyente. De este modo se asegura el legislador al referirse a contribuyente que será aquel sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, esto es, la obtención de renta.

[466] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2019). 50 años… Ob. cit., pág.59.

[467] *Vid.* Ferreiro Lapatza, J.J. (2005). Apología contracorriente de la estimación objetiva. *Crónica tributaria*. Núm. 116, pág.70.

En primer lugar, la práctica de compensación de bases imponibles negativas sigue enraizada en la definición de base imponible, ya que en el primer apartado se establece que esta última *«estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores»*. Por lo que, en la actualidad, no podemos comprender el concepto de base imponible sino es engarzado con el de bases imponibles negativas.

Pese a la indefinición del concepto de *«renta»*, en el tercer apartado del mismo precepto encontramos ciertos indicios de lo que podemos entender como tal, al referirse el legislador que la base imponible se mensurará *«corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas»*.

Así, del mismo modo que en las normativas precedentes, se opta por esa remisión a la normativa mercantil para la cuantificación del resultado contable, que será el punto de partida para dilucidar el importe de la base imponible. Por ello, una vez cifrado este, le serán de aplicación los ajustes extrafiscales contenidos en la legislación fiscal, para determinar así la cuantificación o medición del hecho imponible.

Como bien es sabido, cada vez con mayor frecuencia, el sentido que el legislador otorga en la normativa tributaria estatal tiene su génesis en decisiones tomadas en el marco de la Unión Europea. De este modo, la incidencia de las normas internacionales de información financiera en el marco de la Unión Europea, a tenor de lo establecido por el *Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad,* no abocó en una alteración de los nexos entre la contabilidad y fiscalidad, sino que *contrario sensu*, en una loable concreción del mismo, plasmada por la *Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*, así como también haría lo propio, la aprobación del vigente Plan General de Contabilidad.

Cabe mencionar, por último, que este proceder será el previsto para el método de estimación directa, el empleado en la gran mayoría de los casos. No obstante, se sigue previendo el método objetivo e indirecto. El primero de ellos será de aplicación únicamente en el régimen de las entidades navieras en fun-

ción del tonelaje y, el segundo, hará lo propio de manera subsidiaria, en el sentido que le otorga la propia Ley General Tributaria [468].

Por su parte, el tipo de gravamen encuentra su regulación también dentro del Título VI –*Deuda tributaria*–, pero ahora en el artículo 29 en detrimento del 28. Desde aquellos períodos impositivos comenzados a partir del 1 de enero del 2015, el tipo de gravamen general experimentó una reducción nada desdeñable de 10 puntos porcentuales, situándose ahora en un 25%. De este modo, un desiderátum del legislador resulta afianzado de manera evidente, no es otro que el cumplimiento del principio de neutralidad. Paralelamente, este tipo de gravamen supuso un bálsamo para muchos de los contribuyentes que veían reducir sus beneficios como consecuencia de la crisis económica que atravesaba el país.

Adicionalmente, también están previstos tipos ciertos tipos alternativos al general [469] que, por razones obvias no detallaremos.

3.3.4 **Imputación temporal**

Viene recogida ahora en el precepto ulterior al que delimita la base imponible, mejorando de este modo la sistematización de la norma, ya que antes hacía lo propio el artículo 19. Sea como fuere, la extensión de su contenido era similar, pudiendo considerarse como ciertamente amplia.

Del mismo modo que en el pasado, vuelve a establecerse aquí, la ya famosa remisión a la normativa contable. Así, en el primer apartado del referido artículo se establece que los ingresos y gastos *«se imputarán al período impositivo en se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la correlación entre unos y otros»*. Con esto se escoge el criterio de devengo en detrimento del de exigibilidad o del de caja como regla general. No obstante, seguirán existiendo ciertas excepciones, como las operaciones a plazos o con precio aplazado, ya que en este caso *«las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto*

[468] Será de aplicación cuando la Administración tributaria no pudiera disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible por haber ocurrido alguna de las circunstancias tasadas por la propia ley: falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas; resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora; incumplimiento sustancial de las obligaciones formales; desaparición o destrucción de libros y registros contables así como de los justificantes de las operaciones que estos contengan.

[469] En concreto: 30 %, 20 %, 17 %, 15 %, 10 %, 1 %, 0 %.

que la entidad decida aplicar el criterio de devengo», a tenor de lo dispuesto en el apartado cuarto del precepto en cuestión.

Será pues condición *sine qua non*, con carácter general, para poder catalogar un gasto como deducible que se hubiera imputado en una cuenta del grupo sexto o en una cuenta de reservas, según lo establecido en el apartado tercero.

Llegados a este punto, podemos preguntarnos qué pasaría con aquellas partidas de ingresos y gastos que se hubieran contabilizado en un período impositivo distinto de aquel en el que procediera su imputación temporal. En principio se deberá introducir en el período impositivo que correspondiese según los criterios previamente expuestos, sin embargo, en el caso de gastos contabilizados en un período posterior a aquel en el que proceda su imputación o de ingresos recogidos en ejercicios previos, la imputación temporal podrá realizarse de manera efectiva en dicho momento siempre que de ello no derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido aplicando el criterio general de las disposiciones de imputación temporal, tal y como deriva del apartado tercero del artículo 11 de la LIS.

Pero para inquirir la cuadratura del círculo debemos ir un paso más allá y poner sobre el tablero el potencial vínculo entre esta regulación y el instituto de la prescripción y preguntarnos si cabría la deducción fiscal de un gasto que se hubiera devengado en un período impositivo con la prescripción ganada.

Hasta la fecha, lógicamente la Administración vendría proscribiendo tal cuestión, emanando ello de consultas vinculantes como la V2591-11 [470], V0899-15 [471], V1814-16 [472], V0578-19 [473] o la más reciente V2489-22 [474].

No obstante, la reciente STS 1625/2024 [475] llegaría para contradecir el criterio que venía sosteniendo la Administración en relación con la imputación temporal de los gastos deducibles a efectos fiscales en el ámbito del IS. Concretamente en el Fundamento de Derecho 3.º establece el Alto Tribunal que *«lo que prescribe es el derecho de la Administración a liquidar o el derecho del contribuyente a rectificar una autoliquidación, escenarios no concernidos en la presente controversia. No cabe predicar una eventual prescripción autónoma de la deducción de un gasto cuando, el contribuyente pretende aplicárselo*

[470] Consulta vinculante V2591-11, de 28 de octubre de 2011, de la Dirección General de Tributos.
[471] Consulta vinculante V0899-15, de 23 de marzo de 2015, de la Dirección General de Tributos.
[472] Consulta vinculante V1814-16, de 25 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos.
[473] Consulta vinculante V0578-19, de 19 de marzo de 2019, de la Dirección General de Tributos.
[474] Consulta vinculante V2489-22, de 1 de diciembre de 2022, de la Dirección General de Tributos.
[475] Sentencia del Tribunal Supremo 1625/2024, de 22 de marzo de 2024; ECLI:ES:TS: 2024:1625.

en un ejercicio no prescrito, máxime teniendo en cuenta que es la propia normativa (art. 11.3.1 LIS) la que autoriza la deducción en el mismo ejercicio en el que se produce la ulterior imputación contable del gasto, verificada –recordemos–, con arreglo a la normativa contable» [476].

De este modo flexibiliza el Tribunal Supremo tales exigencias en favor de los contribuyentes, al suprimir la obligación de que el ejercicio en el que se hubiera producido el devengo del gasto objeto de deducción en un periodo impositivo posterior no estuviera prescrito.

Ante esto, encontramos una acusada relación con la compensación de bases imponibles negativas, pese a que en la actualidad ya no esté sostenido ningún límite relativo a la horquilla temporal. Sin embargo, encuentra su justificación en el principio de independencia de los ejercicios, ya que junto con la práctica compensatoria supondrá una evidente excepción al mismo.

En este sentido, creemos acertada la doctrina contenida en dicha Sentencia ya que, esa concesión otorgada a los sujetos pasivos provoca el cumplimiento de un modo más eficiente del principio de capacidad económica.

3.3.5 **Período impositivo y devengo**

Al hilo del elemento temporal presente en el hecho imponible, nada nuevo dispuso la nueva regulación e incluso sigue encontrando su cobijo bajo el mismo Título, el quinto. No obstante, está recogida ahora en los artículos 27 y 28, respectivamente.

Como es sabido, se trata de un impuesto periódico, que grava la renta de todo el período impositivo, siendo coincidente este con el ejercicio económico de la entidad presente en los estatutos sociales. No obsta ello para establecer una limitación temporal máxima al mismo de 12 meses.

Con carácter general el devengo del impuesto se entenderá producido el último día del período impositivo. Sin embargo, estarán también previstas las mismas causas de que provoquen un devengo anticipado, y con ello, una conclusión con tal consideración del período impositivo. Todas ellas ya han sido expuestas al amparo del análisis del Texto Refundido del año 2004.

---

[476] Un análisis más pormenorizado podemos encontrarlo en Taboada Villa, J. (2024). La imputación temporal de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades tras la STS 1625/2024, de 22 de marzo. *Tax Legal Advisory Review: La revista para el mundo económico-empresarial*. Núm. 9, págs. 48-53.

3.4 COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL RÉGIMEN GENERAL

Estamos ante la clave de bóveda de nuestro estudio y, por ello, siendo esta la regulación actualmente vigente, procederemos a realizar una pormenorización exhaustiva que contenga una recopilación de las no pocas modificaciones que fue experimentando esta figura.

Cómo es lógico pensar, la compensación de bases imponibles negativas encuentra su amparo normativo dentro del Título IV *–La base imponible–* de la actual LIS y, en concreto, dentro del artículo 26 del Capítulo IV *–Reducciones en la base imponible–*, un aspecto que no debemos de pasar por alto. Pudiera resultar curioso como el legislador le otorga ese carácter de reducción de la base imponible que, bajo nuestro parecer no será fácil de justificar, ya que volvemos a subrayar que las propias bases imponibles negativas forman parte de la definición de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por lo que, siendo consecuentes, será difícil otorgarle tan condición.

Dentro del citado Capítulo, el artículo que las regula –el 26– sigue conteniendo cinco apartados que, sin embargo, experimentaron un aumento en su contenido con lo que las disposiciones inherentes a esta figura seguirán incrementándose. Sin embargo, continuando con el mismo criterio presente en las normativas que la precedían, el desarrollo reglamentario previsto es realmente baladí.

3.4.1 **Análisis de las limitaciones previstas en la compensación de bases imponibles negativas. Artículo 26.1 LIS**

Analizando, de manera ordenada, el contenido del referido precepto, debemos de traer a colación en primer lugar su primer apartado. Dentro de él, se establecen los requisitos primordiales para la práctica compensatoria, así como ciertos límites. En concreto su redacción es la que sigue:

> *«Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos 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.*
>
> *En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.*
>
> *La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas*

consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el párrafo anterior.

El límite previsto en este apartado no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley».

Podemos apreciar que el compás del sentido otorgado sigue compartiendo rumbo con el TRLIS, pero su contenido es realmente más amplio.

Antes de continuar con nuestro análisis creemos que resulta conveniente poner sobre el tablero la novedosa figura de la reserva de capitalización, presente en el primer párrafo del apartado uno del artículo 26.

Tal y como expusimos en el primer capítulo de nuestro estudio, con la entrada en vigor de la Ley 27/2014 se introdujeron dos beneficios fiscales de ingente relevancia, la reserva de nivelación –ya pormenorizada– y la reserva de capitalización.

Respecto de esta última, realizaremos un breve análisis que, nos servirá para entender el funcionamiento de la compensación de bases imponibles negativas tal y como hoy en día está regulado, ya que no estimamos oportuno realizar un extenso estudio sobre el concepto.

Está prevista dentro del régimen general del tributo, en concreto en el artículo 25 de la LIS, perteneciente al Capítulo V *–Reducciones en la base imponible–*, del Título IV *–La base imponible–* y los contribuyentes que potencialmente podrán emplearla serán aquellos a los que les sea de aplicación el tipo de gravamen previsto en el artículo 29.1 [477] o 29.6 [478] de la LIS.

Consiste en una reducción en la base imponible del 20 por ciento del importe del incremento de los fondos propios de la entidad, siempre que se cumplan dos requisitos. Por un lado, que el importe de dicho incremento se mantenga durante un plazo de tres años desde el cierre del período impositivo en el que la reducción de aplique. Por otro lado, que se dote una reserva por el mismo importe de la reducción y figure en el balance de un modo diáfano, esto es con absoluta separación y título apropiado, siendo ésta indisponible durante el período mencionado previamente.

---

[477] Esto es, el tipo de gravamen general.

[478] Por su parte, también se podrán acoger a la referida reserva, aquellas entidades que tributen al 30 por ciento, concretamente as entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la *Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos*.

Sin perjuicio de lo anterior, la referida reserva también podrá ser cuantificada aplicando un 23% al incremento de los fondos propios de la mercantil en aquellos casos en los que la plantilla media total aumentase con respecto al período anterior entre un 2% y un 5%. En caso de que creciera entre un 5% y un 10%, la reserva de capitalización podrá ascender a un 26,5% de los fondos propios. Finalmente, si el incremento de los empleados superase el 10%, la reserva se podría elevar hasta el 30%. Por su parte, este ensanchamiento laboral deberá de mantenerse al menos durante tres años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.

El objetivo con el que fue instaurada sería premiar la financiación interna frente a la externa, debido al elevado endeudamiento que por aquel entonces existía en el tejido empresarial. Este argumento será empleado por el propio legislador en el Preámbulo de la LIS, al esgrimir que *«resulta necesario incidir en la neutralidad en la captación de financiación empresarial, estabilizando una balanza que durante mucho tiempo se ha inclinado a favor de la financiación ajena. En este objetivo incide especialmente la nueva reserva de capitalización»*. Acerca de ello infiere Sánchez Pedroche que mediante *«esta reserva se pretende premiar fiscalmente la no distribución de beneficios* […] *por lo tanto, los efectos de la reserva de capitalización son equivalentes a los derivados de una rebaja del tipo de gravamen sobre los beneficios no distribuidos»* [479].

3.4.1.1 Requisitos de obligatorio cumplimiento para poder practicar la compensación

Para llevar a cabo una pormenorización de la regulación inherente a la práctica compensatoria, conviene subrayar ciertos requisitos que serán de obligatorio cumplimiento para poder aplicarla.

En primer lugar, las potenciales bases imponibles negativas tendrán que haber sido objeto de autoliquidación o liquidación. Recordemos que la referida condición fue introducida por la Ley 24/2001 al incorporarla al Texto Refundido del año 2004.

Tal y como es sabido, el Impuesto sobre Sociedades, con carácter general, es objeto de autoliquidación a través del modelo 200, con lo que será el propio contribuyente quien cuantifique e ingrese –de ser el caso– la deuda tri-

[479] *Vid.* Sánchez Pedroche, J.A. (2017). Reserva de capitalización. En Sánchez Pedroche, J.A. (Dir.) *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch. Valencia, págs. 755-757.

butaria inherente al tributo. No obstante, cabe la posibilidad de que sea la Administración quien liquide la deuda. Esto último sucederá, por ejemplo, en beneficio de una comprobación o investigación.

Otra característica que no experimentó alteración alguna es la engañosa potestad en su aplicación *«podrán ser compensadas»* que se le atribuye. Quizás, la pretensión del legislador era otorgarle esa *«etiqueta»* de opción fiscal, dejando en manos del sujeto pasivo la posibilidad de compensar o no compensar, tal y como hemos señalado en el primer Capítulo.

Conviene destacar también, como último cariz común a las dos últimas regulaciones en este primer apartado, la dirección que tiene que tomar la compensación de bases imponibles negativas. Ésta será aplicada contra las rentas positivas que emanen de los períodos impositivos siguientes. Por lo que seguimos con el concepto de *«carry forward»* o compensación hacia delante.

Tal y como hemos expuesto, el objeto material del hecho imponible ínsito al Impuesto sobre Sociedades consiste en la renta obtenida por parte del contribuyente. Por ello la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida durante el ejercicio, buscándose así medir la intensidad con la que se efectúa el hecho imponible. Sin embargo, el legislador establece que las bases imponibles negativas se compensarán con las rentas positivas de ejercicios futuros y no con las bases imponibles positivas de ejercicios futuros. Encuentra su motivación esto en la propia definición de base imponible que encontramos en el articulado de la norma, ya que esta constituye *«el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores»*. De no ser así, el proceso entraría en un bucle ciertamente sibilino. Por ello creemos que la compensación de bases imponibles negativas no puede actuar como una reducción en la base imponible, sino más bien como un paso a efectuar con anterioridad para conocer su importe real.

Conviene matizar también contra qué tipo de rentas positivas podrán ser compensadas las bases imponibles precedentes. Para ello, traemos a colación la consulta vinculante V3215-21 [480]. Con ella, la entidad consultante pretende saber si procede –o no– la compensación de bases imponibles negativas contra rentas de signo contrario derivadas de dividendos, concretamente del 5 por ciento que no resulta exento como consecuencia de la aplicación del artículo 21 de la LIS. Ante esto, la respuesta de la DGT es contundente al afirmar que *«… la entidad consultante determinará su base imponible de conformidad con lo señalado en los artículos 10 y 21, ambos de la LIS… y podrá compensar las*

[480] Consulta vinculante V3215-21, de 27 de diciembre de 2021, de la Dirección General de Tributos.

bases imponibles negativas señaladas en el escrito de consulta en los términos y con los límites establecidos en el artículo 26…».

Al hilo de esto, un dividendo a cobrar será imputado como un ingreso en la cuenta *760 Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio,* perteneciente a la partida de ingresos financieros. Pese a que dentro de la cuenta de pérdidas y ganancias ello no vaya recogido dentro del epígrafe del resultado de explotación, sino en el de resultado financiero, en este punto no es necesario matizar el carácter sintético del Impuesto sobre Sociedades.

Por ello, las rentas obtenidas por el sujeto pasivo serán refundidas como si de un crisol se tratara dentro de su base imponible aplicándose el mismo tipo de gravamen a todas ellas, justificando esto desde el punto de vista de la igualdad tributaria [481]. Como no está prevista en la normativa ningún ajuste extrafiscal que pueda afectar, *prima facie*, a ese 5 por ciento de los dividendos que no está recogido bajo la exención del artículo 21 de la LIS, el consultante sí podrá compensar bases imponibles negativas contra las rentas positivas derivadas de aquellos. Finalmente dictamina la Administración que, en esta particular hipótesis, el consultante debe de estar, únicamente, a lo establecido por el artículo 10 –*Concepto y determinación de la base imponible*–, y el 21 –*Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español*–, ambos de la LIS.

Lo cierto es que para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades seguirá surgiendo esa remisión a la contabilidad, teniendo como punto de partida el resultado contable de la entidad. Así, tal y como argumenta Aparicio Pérez, la compensación de bases imponibles negativas se realizará *«una vez practicados los ajustes positivos y negativos al resultado contable que procedan de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades»* [482].

Por su parte, Sánchez Pedroche, irá un paso más allá al afirmar que la compensación de bases imponibles negativas podrá llevarse a cabo contra una base imponible positiva *«aunque provenga exclusivamente de ajustes fiscales»* pudiendo incluso *«generar la devolución de la totalidad de las retenciones e ingresos a cuenta soportados o de los pagos fraccionados efectuados en el ejercicio impositivo»* [483].

---

[481] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (2015). La compensación…Ob. cit., pág. 34.

[482] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (2015). La compensación…Ob. cit., pág. 28.

[483] *Vid.* Sánchez Pedroche, J.A. (2017). Compensación de bases imponibles negativas. En Sánchez Pedroche, J. A. (Dir.) *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch. Valencia, pág. 786.

De este modo nos encontramos ante una compensación exclusivamente fiscal de bases imponibles negativas, por lo que quedarán ampliamente superadas las teorías del requisito obligatorio al saneamiento financiero u otras que tuvieran que ver con criterios contables, ya que la práctica compensatoria es realizada *ex-post* a la determinación del resultado contable [484].

3.4.1.2 Limitación temporal prevista en la compensación

Una de las novedades más importantes relativas a la compensación de las bases imponibles negativas afecta al plazo previsto para llevarse a cabo. Tal y como hemos evidenciado previamente, la última modificación introducida en el Texto Refundido del año 2004 mediante el Real Decreto-ley 9 / 2011, estableció el límite en las rentas positivas de aquellos períodos impositivos que finalizasen en los 18 años inmediatos y sucesivos, para aquellos ejercicios que tuvieran su comienzo a partir del 1 de enero del año 2012. Sin embargo, reforzando el cumplimiento del principio de capacidad económica y convergiendo con el resto de los países de la Unión Europea, se suprimió la limitación temporal y, desde aquellos períodos impositivos que comenzasen desde el 1 de enero del año 2015, las bases imponibles negativas podrán compensarse con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes.

Al respecto, un amplio sector doctrinal ya venía instando la supresión de este límite. *Verbi gratia*, Aparicio Pérez, subrayaba la eficiencia en el cumplimiento de la justicia tributaria que esto provocaría [485]. Por su parte Martínez Serrano, traía a colación un relevante dato acerca del plazo previsto para la compensación de bases imponibles negativas, al afirmar que ya en el año 1985 sería presentada por parte de la Comisión Europea la Propuesta de Directiva relativa al régimen fiscal de compensación de pérdidas de empresas, recopilando en ella las recomendaciones efectuadas por la Comisión Europea al Consejo Europeo tres años antes, consistentes en la implantación de un plazo de compensación previa de dos años, así como la inexistencia de límite alguno hacia ejercicios posteriores. No obstante, pese a tener el respaldo de la Comisión Europea y del Comité Económico y Social, la Propuesta de Directiva sería

[484] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2016). La compensación...Ob. cit., pág. 362; Chico de la Cámara, P. (2005). *Impuesto…* Ob. cit., pág. 96; Wert Ortega, M. (2012). La comprobación de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos. *Revista de Contabilidad y tributación*. Núm. 353-354, pág. 112; Díaz-Arias, J.M. (2007). *Ley comentada del Impuesto sobre Sociedades*. Ediciones Deusto. Barcelona, pág. 220; Villaró, M. (1998). Compensación… Ob. cit., pág. 960; Clavijo Hernández, F. (2003). *Impuesto…* Ob. cit., pág. 338.

[485] *Vid.* Aparicio Pérez, A. (2015). La compensación… Ob. cit., pág. 34.

declinada. Con posterioridad, la misma autora haría hincapié, con muy buen criterio, en los efectos que tendría la supresión temporal en la eficiencia económica, concluyendo que *«la posibilidad de aplicación de la compensación indefinida supondría, por un lado mejora en la fiscalidad de las empresas, evitaría la pérdida del derecho a la compensación, por otro, y además, permitiría la planificación en función de otros fines y no con el objetivo de evitar la pérdida del derecho mencionado»* [486].

En este punto, se puso fin de una vez por todas a los aumentos que esta horquilla temporal iría experimentando de manera paulatina desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, produciéndose con cada uno de ellos un beneficio en favor del contribuyente, que vería como su renta experimentaba una tributación más eficiente y fiel a la realidad. Tras cada incremento del período previsto, nunca fue realizada con posterioridad una reducción en el mismo, sino que su condición permanecía inalterada en el tiempo hasta producirse el siguiente ensanchamiento.

Tal y como sucedió con el resto de las ampliaciones del plazo previsto para compensar, fue acompañada de una disposición transitoria –la vigésimo primera–, en la que se estableció que aquellas bases imponibles pendientes de compensar a fecha del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir del 1 de enero de 2015 podrían compensarse también sin límite temporal alguno.

Lógicamente, la Administración seguiría la dirección que emanaba de la normativa, plasmándola en consultas vinculantes como la V3961-15 [487], en la que la entidad consultante –una sociedad agraria de transformación–, ostenta bases imponibles negativas desde el año 1997 –por aquel entonces desde hacía 22 años–. Versaría su consulta acerca de la posible, o no, compensación de las referidas bases. Por su parte, la DGT concluye, después de traer a colación la totalidad del artículo 26 de la vigente LIS, así como su Disposición transitoria vigesimoprimera, que *«las bases imponibles generadas en el año 1997, pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, podrán ser compensadas en los períodos impositivos siguientes sin límite temporal. Ello sin perjuicio de los límites cuantitativos que, en su caso, resultaran de aplicación»*.

Una implicación relevante a nivel fáctico que tendrá la ausencia de un plazo temporal para llevar a cabo la compensación será sus posibles efectos sobre la planificación fiscal. Podrá ahora el contribuyente priorizar la aplicación de ciertas reducciones, deducciones o incentivos fiscales presentes en la

[486] *Vid.* Martínez Serrano, A. (2005). La compensación...Ob. cit., pág. 315.
[487] Consulta vinculante V3961-15, de 14 de diciembre de 2015, de la Dirección General de Tributos.

normativa y que no fueran postergables para ejercicios ulteriores. O simplemente podrá programar, del modo que más le convenga, la eficiencia en el importe de su tributación, ya que las bases imponibles negativas podrán ser compensadas sin atender a ningún tipo de orden, pudiendo incluso compensar primero las más recientes.

Si bien es cierto que las bases imponibles pendientes de compensar a la fecha de entrada en vigor de la actual LIS podrán ser compensadas *sine die*, no menos cierto será que el plazo compensatorio no será extendido sin frontera alguna con carácter retroactivo en el tiempo. Esto es, si a tenor de la normativa previa, una entidad con un período impositivo concorde al año natural tuviera bases imponibles negativas cuyo plazo de compensación hubiera sido superado a 31 de diciembre de 2014 –18 años por aquel entonces–, pese a que la regulación ulterior anula cualquier tipo de horquilla temporal, esas bases imponibles negativas no podrán ser objeto de futura compensación.

En este sentido se pronunció el Tribunal Supremo en la STS 4505/2010 [488], recogiendo un su Fundamento de Derecho 4.º, al hilo del cambio normativo producido en 1995 –con efectos de los períodos impositivos comenzados desde el 1 de enero de 1996–, lo siguiente: *«con la Ley 61/1978 las bases imponibles negativas sólo podían compensarse en los cinco ejercicios siguientes, por lo que al entrar en vigor la Ley 43/1995 únicamente podrían considerarse bases pendientes de compensar las de los ejercicios 1991 en adelante, no pudiéndose compensar las anteriores por haberse sobrepasado los cinco años»*.

Apreciamos de este modo que, en el supuesto de que el plazo previsto desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995 –7 años–, fuera aplicado *ex-ante* a su vigencia, podrían compensarse las bases imponibles negativas generadas desde el año 1989. Por ello, haciendo nuestra esta postura, y llevándola a la situación que nos atañe, de tener carácter retroactivo la inexistencia de un plazo introducida en el año 2015, estaríamos en consideración de afirmar que las entidades podrían compensar bases imponibles negativas desde la génesis de la imposición societaria.

3.4.1.3 Limitación cuantitativa prevista en la compensación

Para analizar otra de las novedades que introdujo la actual LIS, resulta menester poner el foco sobre el límite cuantitativo en el ámbito de la práctica compensatoria, ya que con ciertas condiciones, el legislador implantaría ahora

[488] Sentencia del Tribunal Supremo 4505/2010, de 8 de julio de 2010; ECLI:ES:TS:2010:4505.

de manera general para todos los contribuyentes limitaciones en el importe de bases imponibles negativas objeto de compensación que, en determinados casos se sustituirían o bien por las restricciones que ya ostentaban vigor y que resultaban de aplicación únicamente a contribuyentes con un determinado importe neto de la cifra de negocios, o bien por otras disposiciones previstas en la normativa.

En primer lugar, de un modo genérico, se implantó un techo al montante compensable del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización –en caso de articularse esta última–. Recordemos que, en las regulaciones previas, la limitación cuantitativa consistía en importe positivo de la renta que fuera a ser compensada con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, pudiendo ser el resultado cero, pero nunca negativo [489].

A renglón seguido se estableció otra novedad que se engarzaba con el límite previamente expuesto y es que, en todo caso, se podrían compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de un millón de euros, por lo que la limitación previa únicamente entraría en acción cuando se superase el referido importe. De este modo, en consonancia con ciertas consultas vinculantes que a posteriori serán objeto de análisis, la exégesis que la Administración realiza de norma, provoca la existencia de un efecto suelo establecido en un millón de euros potencialmente compensables en todos los supuestos. Pudiera ser intención del legislador favorecer con esto que las pequeñas o medianas empresas no se vean afectadas por la limitación porcentual y puedan compensar, al menos, un millón de euros bajo cualquier circunstancia [490].

Sensu contrario de lo que ocurre con la deducibilidad de los gastos financieros, en aquellos supuestos en los que no el tope no fuera alcanzado, la diferencia existente entre este y el importe efectivo compensado no puede elevar la limitación prevista en los ejercicios ulteriores ya que nada está previsto al respecto.

Conviene también subrayar, pese a que pudiera parecer superfluo que aquel montante cuya compensación fuera impedida por aplicación del límite podrá ser compensado con rentas positivas futuras ya que recordemos que en la actualidad no existe limitación temporal alguna.

Para clarificar la comprensión del mecanismo previsto en la normativa, hemos de aplicarlo en el ámbito fáctico. Supongamos una entidad poseedora

[489] *Vid.* Casana Merino, F. (2015). La evolución… Ob. cit., pág. 69.
[490] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual…* Ob. cit., pág. 182.

de bases imponibles negativas pendientes de compensar por valor de cuatro millones de euros que en el período impositivo 2023 arroja una base imponible previa a la práctica compensatoria de cinco millones de euros. ¿Qué sucedería en este escenario?

En primer lugar, a tenor del límite previsto en el párrafo primero del primer apartado del artículo 26 de la LIS, este contribuyente podrá compensar bases imponibles negativas con una restricción del setenta por ciento de su base imponible positiva previa. Por ende, podría practicar una compensación por un importe de tres millones y medio de euros, quedándole aún quinientos mil euros pendientes de compensar en ejercicios ulteriores.

Como vemos, el importe de un millón de euros previsto en el segundo párrafo, dentro de este particular caso, no entraría en escena bajo ningún concepto, ya que a efectos prácticos actúa como un efecto suelo y, como la limitación del párrafo primero es claramente superior, será la que se tenga en cuenta. Dicho de otra manera, la limitación del 70 por ciento únicamente será aplicable cuando las bases imponibles negativas a compensar superen el millón de euros.

No obstante, en el extremo opuesto, imaginemos que la misma mercantil, también posee cuatro millones de euros de bases imponibles negativas pendientes de compensar, pero, ahora, su base imponible positiva previa del período 2023 asciende únicamente a quinientos mil euros. ¿Qué sucedería? Atendiendo a la limitación del primer párrafo y aplicando el porcentaje allí previsto, únicamente podría compensar bases imponibles negativas por un importe de trescientos cincuenta mil euros, esto es, el setenta por ciento de su base imponible previa. Sin embargo, no obsta ello para que pueda llevar a cabo una compensación por un montante mayor ya que, atendiendo al párrafo segundo, en todo caso podrán compensarse bases imponibles negativas por una cuantía de un millón de euros. Así, en este supuesto, será el importe para tener en consideración. Por lo tanto, el sujeto pasivo, podrá absorber la totalidad de su base imponible positiva con las negativas que tiene pendientes, quedándole todavía tres millones y medio de euros relativo a estas últimas para ejercicios posteriores.

Sobre estas dos nuevas limitaciones argumenta García Gómez de Zamora, de un modo coherente que su finalidad será *«impedir que se compense la totalidad de la base imponible… con el objetivo de mantener un mínimo de tributación y recaudación, sobre todo teniendo en cuenta las magnitudes de bases imponibles que, como consecuencia de la crisis económica de los últimos años, han venido acumulando los contribuyentes del Impuesto»* a lo que a renglón seguido apuntilla con total acierto *«parece una medida razonable*

para evitar que la limitación perjudique a pequeñas o medianas empresas» [491]. Por su parte, Calvo Vérgez nos otorga otro enfoque de tales restricciones al afirmar que consiste en *«una medida equiparable en el ámbito de la fiscalidad de los países de nuestro entorno con el fin de sanear los sobreendeudados balances de las empresas españolas»* [492]. Sánchez Pedroche argumenta *contrario sensu* al respecto que esta limitación *«tiene sin duda un componente recaudatorio inmediato, supone sin embargo el alejamiento de nuestro país del resto de los países de nuestro entorno»* [493]. Opinión a la que nos sumamos.

3.4.1.4 Sustitución de los límites bajo ciertas circunstancias

Con todo, evidenciando la complejidad propia del Impuesto sobre Sociedades, existirán ciertos supuestos en los que las limitaciones que previamente acabamos de exponer se verán sustituidas por otras contempladas en la normativa.

3.4.1.5 Medidas temporales aplicables en el período impositivo 2015

A través de la Disposición transitoria trigésima cuarta fueron recogidas ciertas medidas temporales que serían de aplicación únicamente al período impositivo del año 2015. Dentro de ellas, conviene poner de relieve la recogida en su apartado *g).* Concretamente establecía que la limitación prevista en el primer apartado del artículo 26 no sería de aplicación para aquellos períodos impositivos iniciados en el citado año. Entendemos que hace alusión de un modo genérico a la cuantitativa, ya que a renglón seguido dispone que las limitaciones previstas para aquellos contribuyentes con un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04, que estaba sostenido hasta entonces por la Ley 16/2013 [494], para los ejercicios 2014 y 2015, seguían vigentes para el año 2015.

Conviene tener en cuenta que tal limitación resultaba excluida del importe correspondiente a rentas derivadas únicamente de quitas consecuencia de un

---

[491] *Vid.* García Gómez de Zamora, R. (2015). Las nuevas…Ob. cit., pág. 11.

[492] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2016). La compensación… Ob. cit., pág. 421.

[493] *Vid.* Sánchez Pedroche, J.A. (2017). Compensación… Ob. cit., pág. 793.

[494] Recordemos que el apartado segundo, punto dos del artículo 2 de la referida norma, ampliaba también para el año 2015, la limitación cuantitativa prevista inicialmente en el Real Decreto-ley 9/2011 para aquellos períodos impositivos que tuvieran su comienzo dentro de los años 2011, 2012, 2013 o 2014. No obstante, en ella se hacía alusión concreta a la compensación de bases imponibles negativas regulada por el artículo 25 del Texto Refundido del 2004, pero no modificaba ningún cuerpo normativo. Pese a ello, en la disposición derogatoria de la LIS, nada se incluiría al respecto.

acuerdo con los acreedores no vinculados de los contribuyentes, incluyendo ahora la referida Disposición también las esperas, en línea con el artículo 26 de la LIS.

No obstante, el criterio plasmado por la Administración en consultas vinculantes como la V1114-14 [495] o la V3158-15 [496] que *a posteriori* analizaremos, será trasladar tal exclusión también a aquellos períodos impositivos en los que acaeciera la extinción de la sociedad, pese a no recogerse expresamente [497].

Recordemos que esta restricción afectaba a la cuantía objeto de compensación. En concreto, era limitada por un lado, al 50% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, cuando la entidad hubiera tenido un importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses previos al inicio del período impositivo de al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones y, por otro, al 25% para aquellas sociedades con importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 60 millones de euros, también, dentro de la horquilla temporal previamente mencionada.

3.4.1.5.1 *Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016*

Pese a la temporalidad inicial de esta medida continuó sosteniéndose en el tiempo, materializándose esto con la entrada en vigor del *Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.*

La introducción de esta norma, tal y como se desprende de su Preámbulo, atendía a fines recaudatorios con el fin de la reducción déficit público. Aunque la economía española estaba por entonces ya en una línea de crecimiento, no implicaba ello que las cuentas públicas estuvieran del todo saneadas [498].

---

[495] Consulta vinculante V1114-14, de 16 de abril de 2014, de la Dirección General de Tributos.

[496] Consulta vinculante V3158-15, de 20 de octubre de 2015, de la Dirección General de Tributos.

[497] La Disposición transitoria trigésimo-cuarta hace referencia únicamente al límite presente en el apartado 1 del artículo 26 por lo que, realizando una exégesis del mismo, entendemos que con todas sus particularidades.

[498] *Vid.* Iglesias Caridad, M. (2017). Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social [BOE n.º 292, 3-XII-2016]: de nuevo otra modificación del IS, prórroga de la exigibilidad del IP, coeficientes de actualización de los valores catastrales y modificaciones en la LGT. *Crónica de legislación. Financiero y Tributario*. *Ars Iuris Salmanticensis.* Vol. 5, pág. 261.

Su motivación derivaba por un lado de las exigencias provenientes de la Unión Europea, y por otro lado para conseguir el objetivo de lograr la mitigación de las consecuencias que el resultado negativo de la balanza presupuestaria provocaba sobre la economía del Estado. Así, las necesidades recaudatorias, ligadas a los compromisos de déficit público, serían la causa de este endurecimiento de los límites a la compensación de bases imponibles negativas [499].

La consecuencia que provocó su instauración sería una mayor salida de caja por parte de las empresas, que pese a provocar una mayor recaudación, también tendría un efecto notable en aquellas entidades con elevados créditos fiscales en sus balances [500]. De hecho, en caso de producirse beneficios, al existir tal limitación, estos no tendrían un reflejo en la tesorería, lo que provocaría una deuda con efectos desfavorables para la entidad [501].

A través de la referida norma, se adoptaron ciertas disposiciones dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas agregándose a las introducidas con anterioridad por el *Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público* con la pretensión de fijar el rumbo de la economía española siguiendo el compás del crecimiento y de la creación de empleo.

Continuando con nuestro análisis, una de las medidas previstas sería mantener *sine die* la limitación en el importe de bases imponibles negativas a compensar para determinados contribuyentes. De este modo fue introducida una Disposición adicional decimoquinta en la propia LIS a través del Real Decreto-ley 3/2016 donde estaban recogidos ciertos límites aplicables a grandes empresas, para aquellos períodos impositivos que tuviesen su inicio a partir del 1 de enero del año 2016.

Debido a esto, aquellos contribuyentes con un INCN de al menos 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha que tuviera su inicio el período impositivo, verían sustituida la limitación presente en el primer párrafo del primer apartado del artículo 26, donde se establece que las bases imponibles negativas que hubieran sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas de signo positivo de los ejercicios posteriores *«con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización»* por un *«50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de nego-*

[499] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2019). 50 años… Ob. cit., pág. 70.
[500] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). La compensación... Ob. cit., pág. 207.
[501] *Vid.* Gil, A. (2014). Los ingresos por quitas y la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades. Associació de Promotors de Catalunya. Núm. 106.

cios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros» completándose esto con un *«25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros».*

Siguiendo a pies juntillas lo regulado, únicamente sería de sustitución el primer párrafo del apartado primero del artículo 26; por lo que el resto de aquel mantendría su vigor. Así, entendemos que en la referida limitación también se podrán compensar bases imponibles negativas hasta el importe del millón de euros antes de aplicar los referidos porcentajes, ya que esta concesión se encuentra en el segundo párrafo. Con posterioridad analizaremos esta casuística.

Con esto, podemos apreciar como a una medida instaurada con un fin transitorio, le fue otorgado ese carácter de estabilidad y permanencia mediante esta disposición. Sin embargo, es necesario subrayar que está última redacción difería de la primigenia [502] en que nada se regulaba ahora del requisito que deberían de cumplir los contribuyentes en base a la determinación del volumen de facturación a tenor del artículo 121 LIVA –6.010.121,04 €– en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo.

No obstante, como veremos inmediatamente, tras la Sentencia de 18 de enero de 2024 [503], el artículo 3.1.1 del Real Decreto-ley 3/2016 fue declarado nulo e inconstitucional, con efectos desde el 20 de febrero de 2024, debido a la figura legislativa empleada para implementar tales limitaciones; esto es, el Decreto-ley. No tardaría mucho el legislador en actuar ante el pronunciamiento del Alto Tribunal ya que mediante el punto Cinco de la Disposición final octava de la Ley 7/2024 volvería a implementar tales restricciones a las grandes empresas, recogidas en la Disposición adicional decimoquinta de la LIS para aquellos períodos impositivos comenzados desde el 1 de enero de 2024 y que no hubieran concluido a fecha de la entrada en vigor de tal norma –22 de diciembre de 2024–. Resulta cuando menos curioso que en el preámbulo de la citada norma no se realice justificación alguna del motivo por el que esta medida tuvo que ser reintroducida.

En este punto resulta interesante reseñar los efectos prácticos que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional ocasionó, ya que no fueron en absoluto nimios. Como bien es sabido, el artículo 125 de la LIS dispone que la autoliquidación del tributo se presentará *«en el plazo de los 25 días natu-*

[502] Prevista inicialmente en la Ley 16/2013 y con posterioridad en la Disposición transitoria trigésimo-cuarta.

[503] Sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024 de 18 de enero de 2024; ECLI:ES:TC: 2024:11.

rales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo». Ante ello, tomando como referencia una entidad con un período impositivo al uso –del 1 de enero al 31 de diciembre–, el plazo para autoliquidar suele abarcar del 1 al 25 de julio, salvo que este último sea inhábil. De este modo, podemos afirmar que ciertos contribuyentes han podido beneficiarse en la autoliquidación del ejercicio 2023, de importes negativos pendientes de compensar sin la limitación cuantitativa para las grandes empresas que venía estando vigente.

3.4.1.5.2 *Nulidad e inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016*

Tal y como hemos puesto de relieve, mediante el Real Decreto-ley 3/2016 fueron introducidas ciertas modificaciones relativas a la compensación de bases imponibles negativas para aquellos contribuyentes con un determinado INCN –entre muchas otras–. Con ellas, se completaban otras reformas relativas al régimen legal de sus pagos fraccionados que, dirigidas a los mismos contribuyentes, habían sido establecidas unos meses antes a través del Real Decreto-ley 2/2016 [504]. El Alto Tribunal mediante la STC 78/2020 [505], y en concreto su Fundamento Jurídico 6.º, declaró inconstitucional y nulo al artículo único de esta norma por el hecho de haber afectado mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 CE –Decreto-ley– al deber de contribuir de los gastos públicos, presente en el artículo 31.1 de la Carta Magna.

Desde la introducción de ambas normas, buena parte de la doctrina puso sobre la mesa preocupaciones relativas a la retroactividad, seguridad jurídica y cumplimiento efectivo del principio de la capacidad económica que de estos emanaba [506].

---

[504] Del preámbulo del Real Decreto-ley 3/2016 en relación con el Real Decreto 2/2016 podemos extraer lo siguiente: *«con este real decreto-ley se adoptan diversas medidas dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas que vienen a completar las contenidas en aquel y que guiarán a la economía española por una senda de crecimiento y creación de empleo, compatible con el cumplimiento de nuestros compromisos de consolidación fiscal alcanzados en el ámbito de la Unión Europea»*.

[505] Sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio de 2020; ECLI:ES:TC:2020:78.

[506] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2024). La sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, de 18 de enero, y el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 496, págs. 6 y 7.

3.4.1.5.2.1 Limitaciones a la regulación de materia tributaria mediante Decreto-ley

El primer cariz que tenemos que poner de relieve, será el rango normativo empleado para la introducción legal de la limitación cuantitativa de las bases imponibles negativas a compensar. Cabría de este modo preguntarse si puede un Decreto-Ley regular cuestiones en el ámbito fiscal o tributario. La respuesta a esta cuestión, ya desde la aprobación de la actual Constitución no estaría en absoluto exenta de polémica. De hecho, buena parte de los primeros Decretos-leyes aprobados tras la CE del 1978, versaban sobre materia tributaria y, ante uno de ellos, se produjo por vez primera acerca del enjuiciamiento de una cuestión de constitucionalidad relativa al correcto empleo de un Decreto-ley que versaba sobre materia tributaria [507].

Si bien es cierto que con el transcurso del tiempo y a través de la doctrina del Alto Tribunal se iría resolviendo tal incógnita, puliendo de este modo las agudas aristas que de ella emanaban. No obstante autores como Sainz de Bujanda, de manera previa a la aprobación de nuestra Carta Magna, hablaban de un *«principio de autoimposición»* concerniente a la materia tributaria, a través de la cual los tributos debían de ser instaurados mediante los representantes de la ciudadanía [508].

Sea como fuere, estableciendo un punto de partida para la elaboración de este análisis, debemos de acudir al tercer Título de Constitución Española –*De las Cortes Generales*– y, en concreto, al segundo Capítulo –*De la elaboración de las leyes*–. Dentro de este, será el artículo 86 el que regule a la figura del Decreto-Ley, al que cierta doctrina lo denomina un híbrido normativo con cuerpo de decreto y alma de ley [509]. Particularmente, nos centraremos con mayor énfasis en su primer apartado, donde se establece que *«en caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general»*. Adicionalmente, en los dos siguientes apartados, se regula la necesidad de su

[507] *Vid.* Pérez Royo, F. (1985). Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Constitucional*. Núm. 13, pág. 42.

[508] *Vid.* Sainz de Bujanda, F. (1975). *Hacienda y Derecho I*. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, pág. 232.

[509] *Vid.* De Juan Casadevall, J. (2021). La controvertida utilización del Decreto-ley en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Constitucional*. Núm 123, pág. 19.

convalidación por el Congreso de los Diputados en el plazo de treinta días o, en el mismo plazo, su tramitación como Proyecto de Ley.

Por ello se trata de un acto con fuerza de ley dictado por un órgano, el Gobierno, que carece de potestad legislativa y, como consecuencia de ello, tiene carácter provisional. Su posible incorporación definitiva al ordenamiento jurídico dependerá de la convalidación por las Cortes Generales, quienes sí tienen la capacidad para legislar.

No obstante, existen diferencias de gran calado entre la convalidación de un Decreto-ley y la tramitación del proyecto de una ley ordinaria. Este última constituye un debate político plenario, donde los ciudadanos participan de la misma manera, mediante sus representantes. *Contrario sensu,* con el Decreto -Ley es sustraído gran parte del debate político, en el que aquellos sólo intervienen para convalidar el texto de la norma, careciendo de plena capacidad de enmienda y, aún en el caso de que se acordara su tramitación como proyecto de ley, el debate parlamentario tampoco ostentaría la condición de plenario, no cabrían enmiendas de totalidad en el Congreso, ni derecho de veto en el Senado [510].

Dentro de estos derechos, deberes y libertades de los ciudadanos conviene recordar que el artículo 31 CE contiene los dos principios fundamentales que tradicionalmente han caracterizado la regulación constitucional de los tributos, a saber, el principio de capacidad contributiva y el de legalidad tributaria [511], sin olvidarnos del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con un sistema justo, inspirado en los principios de igualdad y capacidad económica.

Sin embargo, si vamos un paso más allá, aunque se encuentre fuera del alcance de la reserva de ley concerniente a los decretos leyes –ya que está previsto en el Título VII–, también es de suma importancia traer a colación el artículo 133 CE, donde en su primer apartado se establece que *«la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley»* y por otra parte en el tercero *«todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley»*.

Para encontrar una posible justificación del empleo del Decreto- ley como vehículo canalizador de la normativa tributaria y, bajo que supuestos

[510] *Vid.* De Juan Casadevall, J. (2021). La impermeabilización del Impuesto sobre Sociedades al Decreto-ley: la dudosa constitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre. *Nueva Fiscalidad.* Núm. 1, pág. 130; *Vid.* Pérez Royo, F. (1985). Principio… Ob. cit., pág. 56.

[511] *Vid.* Pérez Royo, F. (1985). Principio… Ob. cit., pág. 43.

debe emplearse, lo conveniente es acudir a la doctrina más representativa de nuestro Máximo Intérprete [512].

Desde la primigenia STC 29/1982 [513], el Alto Tribunal implementó un denominado *«test de urgencia»* sobre dos elementos que deberían de concurrir para determinar el requisito de «extraordinaria y urgente necesidad».

Por un lado, habrá que estar a la identificación de los motivos que originan la supuesta urgencia, extrayéndose estos de la valoración conjunta de aquellas incidencias que auspiciaron al Ejecutivo a dictar tal disposición legal. Por otro lado, se exigirá la justificación de la adecuación entre los motivos previamente determinados y las medidas concretas adoptadas por la norma [514]. Esta doctrina sería replicada en numerosas sentencias posteriores, *verbi gratia*, las SSTC 6/1983, 182/1997, 137/2003 [515], la 189/2005 [516] o la 136/2015 [517] Así, autores como Cruz Villalón, se referirían a ello como una de las aportaciones más importantes de la jurisprudencia constitucional [518].

En relación con lo anterior surgiría también la denominada «doctrina de la coextensión» [519] suponiendo la identificación de una reserva relativa de ley tributaria, que cubriría la creación *ex-novo* de los tributos y la determinación de los sus aspectos esenciales [520]. *Contrario sensu*, también existiría una «tesis maximalista» [521] que consistía en la absoluta proscripción de la regulación en el ámbito tributario a través de la referida norma [522]. No obstante, esta fue desechada por el Alto Tribunal desde sus primeras sentencias.

Para evidenciar esto, traeremos a colación la doctrina establecida en el Fundamento Jurídico 4 de la citada STC 6/1983 ya que brindará cierta flexibilidad a la materia objeto de regulación por parte del decreto ley. Así, establece

---

[512] Ciertos autores esgrimían los riesgos de politización que podían brotar de la competencia del T.C para verificar la correcta gestión de fuentes en nuestro ordenamiento. *Vid.* Vega García, A.S (1990). La cláusula «extraordinaria y urgente necesidad» del Decreto-Ley. *Revista de Estudios Políticos.* Núm. 68, pág. 253.

[513] Sentencia del Tribunal Constitucional 29/1982, de 31 de mayo de 1982; ECLI:ES:TC:1982:29.

[514] *Vid.* De Juan Casadevall, J. (2021). La controvertida...Ob. cit., pág. 19.

[515] Sentencia del Tribunal Constitucional 137/2003, de 3 de julio de 2003; ECLI:ES:TC:2003:137.

[516] Sentencia del Tribunal Constitucional 189/2005, de 7 de julio de 2005; ECLI:ES:TC:2005:189.

[517] Sentencia del Tribunal Constitucional 136/2015, de 11 de junio de 2015; ECLI:ES:TC:2015:136.

[518] *Vid.* Cruz Villalón, P. (1985). Tres sentencias sobre el decreto-ley (STC 29/1986, 6 y 111/1983). En Montero. M. *El Gobierno de la Constitución y en los Estatutos de Autonomía*. Diputació de Barcelona. Barcelona, pág. 147.

[519] *Vid.* De Juan Casadevall, J. (2021). La impermeabilización … Ob. cit., pág. 121.

[520] *Vid.* Martín Queralt, J. (1979). La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 24, págs. 562 y 563; Ferreiro Lapatza, J.J. (1983). *Curso de Derecho Financiero Español. 6.ª edición*. Marcial Pons. Madrid, pág. 57; Sainz de Bujanda (1982). *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense de Madrid. Madrid, pág. 23.

[521] *Vid.* De Juan Casadevall, J. (2021). La impermeabilización …Ob. cit., pág. 121.

[522] *Vid.* Salas Hernández, J. (1979). *Los Decretos-leyes en la Constitución Española de 1978*. Civitas. Madrid, pág. 56.

que *«la necesidad justificadora de los Decretos-leyes no se puede entender como una necesidad absoluta que suponga un peligro grave para el sistema constitucional o para el orden público entendido como normal ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas y normal funcionamiento de los servicios públicos, sino que hay que entenderlo con mayor amplitud como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales, que, por razones difíciles de prever, requieren una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes».* Sin embargo, bajo nuestro punto de vista lo más relevante emana de su Fundamento Jurídico 6.º, al dictaminar que *«la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones o su reducción, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de exenciones o de su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo»*. Acerca de esto último, hará el inciso Pérez Royo, de que no es correcto de que la supresión o reducción de bonificaciones tributarias no está amparada por reserva de ley [523], así como las exenciones.

Sin embargo, nos tenemos que remontar hasta los años 90 del siglo pasado, cuando mediante la STC 182/1997, el Máximo Intérprete en su Fundamento Jurídico 7.º estableciera una línea jurisprudencial ciertamente diáfana y coherente [524]. Dictaminaba que a tenor del artículo 31.1 de la Constitución *«el Decreto-Ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo»*, subrayando de manera indirecta el cumplimiento efectivo del principio de capacidad económica. A *posteriori* continuaba argumentando que ello motivaba el *«cumplimiento a la finalidad última del límite constitucional de asegurar el principio democrático y la supremacía financiera de las Cortes mediante la participación de los ciudadanos en el sistema tributario»*. Tras esto, a modo de epítome concluye sentando doctrina que: *«no queda absolutamente impedida la utilización del Decreto-ley en materia tributaria, cuando concurre el supuesto habilitante, como instrumento nor-*

[523] *Vid.* Pérez Royo, F. (1985). Principio… Ob. cit., pág. 57.

[524] *Vid.* Falcón y Tella, R. (1997). Decreto-ley, reserva de ley y deber de contribuir: nuevas orientaciones de la jurisprudencia constitucional. *Quincena Fiscal*. Núm. 19, pág. 9.

mativo del Gobierno al servicio de los objetivos de la política económica. Ahora bien, será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa– y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate».

Como cuestión nuclear, se primaría ahora, en detrimento de la reserva de ley tributaria, el deber general de contribuir a los gastos públicos. Para ello habrá que tener en consideración el tributo ante el que estemos –teniendo entre otros su alcance, estructura y potencial recaudatorio– así como su incidencia en el principio de capacidad económica. Esta postura sería replicada en las SSTC 137/2003, 108/2004, 189/2005, 100/2012 [525], 139/2016 [526], 73/2017 [527], STC 156/2021 [528] o la más reciente STC 17/2023 [529]. En todo caso, debe tenerse presente que en los últimos tiempos hemos asistido a una regulación excesivamente frecuente de la materia tributaria a través del decreto-ley, lo que supone *«un ataque claro a la atribución competencial realizada por la Constitución y, por lo tanto a la separación de poderes como instrumento básico de la configuración del Estado Democrático de Derecho»* [530].

3.4.1.5.2.2 La inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016

A modo de epítome, en el preámbulo del Real Decreto-ley se dispone que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, serán instauradas una serie de medidas de cierto calado: limitaciones a la hora de realizar deducciones para evitar la doble imposición internacional –para grandes empresas–, una reversión de los deterioros de valor registrados en periodos impositivos precedentes – para todas las sociedades– y, la restricción porcentual a la compensación de

[525] Sentencia del Tribunal Constitucional 100/2012, de 8 de mayo de 2012; ECLI:ES:TC:2012:100.
[526] Sentencia del Tribunal Constitucional 139/2016, de 21 de julio de 2016; ECLI:ES:TC:2016:139.
[527] Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio de 2017; ECLI:ES:TC:2017:73.
[528] Sentencia del Tribunal Constitucional 156/2021, de 16 de septiembre de 2021, ECLI:ES:TC:2021:156.
[529] Sentencia del Tribunal Constitucional 17/2023, de 9 de marzo de 2023, ECLI:ES:TC:2023:17.
[530] *Vid.* Nieto Montero, J.J. (2014). La actividad financiera ante la crisis económica… un paso más en la lenta agonía del artículo 31 de la Constitución Española. En F. Adame Martínez & J. Ramos Prieto. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*. IEF. Madrid, pág. 3111.

bases imponibles negativas –para grandes empresas–. Ante ellas se esgrime que las dos primeras suponen *«un ensanchamiento de las bases imponibles»* mientras que la tercera *«asegura un nivel de recaudación adecuado de esta figura impositiva»*.

Acto seguido, se justifica el vehículo empleado para la instauración de estas medidas utilizando el mismo criterio que el previsto en el Real Decreto-ley 2/2016, esto es *«la adopción con carácter inmediato de nuevas medidas de índole económica y tributaria, que coadyuven al cumplimiento sostenido de los objetivos de déficit público para los períodos 2017 y siguientes»* incidiendo en la circunstancia de *«extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86 de la Constitución Española, requisito imprescindible como ha recordado la jurisprudencia constitucional»*. Veremos pues si el Máximo Intérprete dará el visto bueno del modo en el que el Ejecutivo introdujo tales medidas.

Lo cierto, es que, desde su introducción, la doctrina ya se mostraba ciertamente reticente a considerarlo en sintonía con los preceptos constitucionales, pero, sobre todo, con la doctrina que el Tribunal Constitucional venía sosteniendo.

Así, Falcón y Tella esgrimía en el 2017 al hilo del ensanchamiento de bases que no puede estar justificada su regulación mediante Decreto-ley por el hecho de *«alterar la propia definición de la renta, es decir, añadir nuevos elementos al hecho imponible, que en eso precisamente consiste el "ensanchamiento de bases"»* [531]. Por otra parte, De Juan Casadevall sostenía al hilo del Real Decreto-ley 3/2016 que al respecto de su constitucionalidad que *«la sólida jurisprudencia constitucional nos permite abrigar serias dudas»* [532] e incluso, en otro trabajo iría más allá, sosteniendo que *«casi nos atreveríamos a decir que su futura declaración de inconstitucionalidad puede haber sido inducida por los mismos Autos de 14 y 19 de diciembre de 2018 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que plantearon la cuestión de inconstitucionalidad del Decreto-ley 2/2016»* [533].

Por lo que su declaración de inconstitucionalidad para buena parte del sector doctrinal podría considerarse como la «crónica de una muerte anunciada».

---

[531] *Vid.* Falcón y Tella, R. (2017). Las nuevas «ocurrencias» de Hacienda en relación con el Impuesto sobre Sociedades: el RD-ley 3/2016, de 2 de diciembre. *Quincena Fiscal*. Núm. 3, pág. 16.

[532] *Vid.* De Juan Casadevall, J. (2021). La controvertida...Ob. cit., pág. 17.

[533] *Vid.* De Juan Casadevall, J. (2021). La impermeabilización … Ob. cit., págs. 123 y 124.

Lo que era un secreto a voces, acabó convirtiéndose en una realidad. Esto se produjo con la STC 11/2024 [534] promovida por una cuestión de constitucionalidad suscitada al hilo de la aplicación de la Orden Ministerial HFP/399/2017 –que contenía los modelos de autoliquidación del IS– y planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional [535], acerca del artículo 3.1 –apartados primero y segundo– del Real Decreto-ley 3/2016. Recordemos que, con el primer apartado de este fue introducida la disposición final decimoquinta en la LIS, relativa a nuestro objeto de estudio.

El Órgano Judicial promotor de la cuestión, invocó el precedente de la STC 78/2020, que declaró nulo e inconstitucional el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016 y, por su parte, tanto el fiscal general del Estado, como la entidad recurrente compartían tal postura. Adicionalmente, esta última solicitó que se declarasen los motivos de fondo en relación con los artículos 93, 14 y 96 de la Carta Magna.

Mediante el Fundamento Jurídico 2.º de la Sentencia, el Tribunal Constitucional trae a colación un epítome de su doctrina concerniente a la regulación de materia tributaria mediante la figura del Decreto-Ley, que divide en tres diferenciadas líneas.

En primer lugar recuerda, a tenor de lo dispuesto por el 31.3 CE que el establecimiento de las prestaciones patrimoniales de carácter público, deberá efectuarse con *«arreglo a la ley»* Ante ello, apuntilla con posterioridad, replicando el contenido de la STC 78/2020 que, en cuanto estas tuvieran naturaleza de carácter tributario *«no solo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de presupuestos como instrumento a través del cual crear tributos' (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE)»* y continúa argumentando en el mismo sentido de aquella que el Decreto-ley podrá penetrar en la materia tributaria siempre que *«se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no "afecte" en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas»* concluyendo que no existirá impedimento alguno desde el punto de vista constitucional, para que mediante un Decreto-ley puedan establecerse, modificarse o derogar presta-

[534] Sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024 de 18 de enero de 2024; ECLI:ES:TC:2024:11.

[535] Cuestión de inconstitucionalidad número 2577/2023 planteada por la Sección Segunda de la Sala de Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario número 575-2017.

ciones patrimoniales de carácter público siempre y cuando exista una situación de extraordinaria urgencia que lo justifique y, a través de él no se afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos [536].

En segundo lugar, esgrime otra línea de jurisprudencia en la que se delimita este último concepto, recalcando que tal rango normativo no puede modificar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo, esto es, cumpliéndose de ese modo el principio de capacidad económica. Para valorar esto, añade, será necesario valorar individualmente el tributo del que se trate –su naturaleza, estructura y función que cumple dentro del sistema tributario, así como su intervención en el principio que acabamos de mencionar–, así como los elementos de este que son objeto de alteración.

Por último, mostrando las implicaciones fácticas de lo anterior, trae a colación los motivos por el que la STS 78/2020 declaró nulo e inconstitucional al Real Decreto-ley 2/2016, que recordemos había aumentado los pagos fraccionados de las grandes empresas contribuyentes del IS. Por un lado, debido a la modificación de su estructura de unos de los tributos fundamentales del sistema fiscal, incidiendo en tres elementos nucleares de su obligación tributaria de realizar pagos a cuenta –la base del cálculo, el porcentaje aplicable y la cuantía del ingreso–. Por otro lado, debido a que incremento recaudatorio de esta medida fue especialmente notable, que supuso un aumento del 9% en el año 2016.

Posteriormente, en su Fundamento Jurídico 3.º, el Alto Tribunal aplicará tal doctrina al asunto que nos ocupa, el Real Decreto-ley 3/2016. Siguiendo el criterio empleado en el Fundamento Jurídico precedente, también divide sus argumentos en tres grandes bloques y, *a posteriori* pone sobre el tablero las cuestiones que han de ser analizadas.

Primeramente, argumenta que el tributo en cuestión constituye un pilar básico de la imposición directa en nuestro ordenamiento jurídico, tal y como emana del Preámbulo de la Ley 27/2014. Posteriormente arguye que los elementos del impuesto modificados son tanto la base imponible como la cuota líquida, midiéndose con ambos la capacidad económica de los sujetos pasivos. En este punto, en relación con la restricción a la compensación de bases

[536] *Vid.* Menéndez Moreno, A. (2024). Una «rara avis»: la declaración de inconstitucionalidad de un Decreto-ley. A Propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de enero de 2024. *Quincena Fiscal*. Núm. 7, pág. 2.

imponibles negativas, queremos hacer mención a que si bien, no constituyen la base imponible en sentido estricto, tal y como hemos evidenciado en el primer apartado de este estudio, al desprenderse del artículo 10.1 de la LIS tal elemento está constituido por *«el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores»*, de manera más directa que indirecta, la base imponible de la entidad en un período impositivo será una especie de crisol que contenga a las rentas positivas de este y a las bases negativas pendientes de compensar. Por ello, bajo nuestro punto de vista esta limitación afecta de un modo pleno a uno de los pilares centrales del IS, como lo es la base imponible. En este sentido, se posicionó el TS en su reciente sentencia 428/2023 [537], al establecer en su Fundamento de Derecho 4.º que *«debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible»*.

En tercer y último lugar, menciona el *«Informe de los proyectos y líneas fundamentales de presupuestos de las administraciones públicas: proyecto de presupuestos generales del estado 2017»* elaborado por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, en el que el Ejecutivo estimó a las medidas introducidas un impacto recaudatorio adicional de 4.220 millones de euros. No hace falta mencionar que esto es un notable impacto recaudatorio, ya que tal y como pone de relieve Sanz Gadea, la recaudación obtenida mediante el IS en el año 2017 ascendió a 24.399 millones de euros, cuantificándose porcentualmente el aumento de la recaudación en un 21% [538].

Así, en el mismo Fundamento Jurídico, posteriormente, subraya la íntima relación existente entre el Real Decreto-ley 2/2016 y 3/2016, al completar el segundo las medidas previstas por el primero. Sin embargo, esgrime el Alto Tribunal que las modificaciones del primero arrojaban carácter provisional –recuérdese que eran referidas a los pagos fraccionados, importes que *ex-post*, serían regularizados cuando se produjera el devengo del impuesto y tuviera lugar el nacimiento de la obligación tributaria principal–. No obstante, continúa argumentando que, las medidas del Real Decreto-ley 3/2016, no tendrán tal consideración ya que pretenden consolidar el incremento de la recaudación al incidir en la cuantificación definitiva de la cuantificación tributo.

---

[537] Sentencia del Tribunal Supremo 428/2023, de 30 de marzo de 2023; ECLI:ES:TS:2023:428.
[538] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2024). La sentencia… Ob. cit., pág.11.

Sea como fuere, confiere el Tribunal Constitucional que estas medidas, valoradas individualmente como en su conjunto, tienen *«un impacto notable en los elementos estructurales (base imponible y cuota líquida) de una pieza fundamental del sistema tributario como es el impuesto sobre sociedades, afectando con ello a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo»*. De hecho, recordemos que en el propio preámbulo del Real Decreto-ley 3/2016, se menciona la pretensión de un «ensanchamiento» de la base imponible, tal y como recuerda el Fundamento Jurídico 1.º

Llegados a este punto podríamos sostener la tesis de que debido tanto a la inexistencia de un plazo temporal para la aplicación de la compensación, así como de la supresión de los límites en el momento de la extinción de la entidad, sí podría darse ese efecto de diferimiento de la carga tributaria que finalmente podría verse revertido. Eso sí, con la excepción de aquellos supuestos en los que al finalizar la vida de una sociedad cuente con un relevante importe de bases imponibles negativas a compensar que, en su momento no pudo haber hecho y que, con posterioridad tampoco podrá.

Una aproximación a esta postura será sostenida por el abogado del Estado ante la que el Tribunal, reiterando el contenido de la STC 78/2020, deshecha sin miramientos argumentando que *«durante un lapso de tiempo determinado, pero suficientemente relevante, incide en la determinación de la carga tributaria afectando con ello de modo sustancial a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos»* y aunque *«en algunos casos las medidas aprobadas tengan únicamente el efecto de anticipar la carga tributaria de ejercicios futuros no excluye que afecten al deber de contribuir»*. Por todo esto, la aprobación del Real Decreto-ley 3/2016, dotó de cierta estabilidad a las instauradas unos meses antes por su hermano el 2/2016 [539].

Por su parte, en el Fundamento Jurídico 3.º *bis*, se resuelve la petición por parte de la recurrente relativa a la ampliación del canon del proceso, declarándose los motivos de fondo en relación con los arts. 9.3, 14, 31.1 y 96 de la C.E. En resumen, soslaya el Tribunal Constitucional dicha pretensión, en el momento que este arguye que *«aprecia que la no integración en la base imponible del impuesto sobre sociedades de las pérdidas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, según dispone el art. 3.7 del Real Decreto-ley 3/2016, es una medida independiente de las incluidas en el auto de planteamiento. Ciertamente, se refiere también al tratamiento de las pérdidas en el impuesto sobre sociedades, pero su contenido es diferente y desvinculado del que tienen las normas aquí enjuiciadas, por lo que no procede extender nues-*

[539] *Vid.* Menéndez Moreno, A. (2024). Una «rara avis» …Ob. cit., págs. 5 y 6.

tro pronunciamiento a dicho precepto», en la misma línea que la doctrina presente en la STC 151/2017 [540].

En su último Fundamento Jurídico, el cuarto, se plasman los efectos de la declaración de nulidad e inconstitucionalidad, resguardados bajo el principio de seguridad jurídica, art. 9.3 CE. En el mismo sentido que en la STC 78/2020, no podrán revisarse con fundamento en la presente Sentencia las obligaciones tributarias que estuvieran devengadas por el IS a fecha de dictarse la misma –18 de enero– y hubieran sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Por otra parte, no podrán ser revisadas las liquidaciones que no hubieran sido impugnadas, ni las autoliquidaciones sobre las que no cayera petición de rectificación en fecha de la Sentencia. Este criterio también fue empleado unos años antes en la STC 182/2021 [541], que declaraba inconstitucional el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Atendiendo a la piedra angular de la Sentencia, su FALLO, declara este que: *«la disposición adicional decimoquinta y el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, en la redacción dada por el art. 3.1, apartados uno y dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, son inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico cuarto».*

No obstante, conviene resaltar la existencia de un voto particular formulado por el magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla, en el que comparte tanto la fundamentación como las razones esgrimidas por el Tribunal en relación con la cuestión de inconstitucionalidad. Empero disiente de la decisión adoptada en el Fundamento Jurídico 4.º, concerniente a los efectos de la nulidad del precepto que brota de su inconstitucionalidad. Esgrime en línea con el principio de seguridad jurídica presente en el art. 9.3 de la C.E, y del art. 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, la procedencia de que no sean objeto de revisión las situaciones decididas definitivamente mediante fuerza de cosa juzgada. Sin embargo, a lo anterior también se equiparan las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades que no hubieran impugnadas a fecha de la Sentencia, así como las autoliquidaciones cuya rectificación no se hubiera solicitado. Ante esto argumenta que a su juicio *«resulta*

[540] Sentencia del Tribunal Constitucional 151/2017, de 21 de diciembre de 2017, ECLI:ES:TC:2017:157.

[541] Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021; ECLI:ES:TC:2021:182.

evidente que la desnuda invocación del principio de seguridad jurídica, sin mayor concreción, no puede justificar esa limitación de efectos» porque de este modo, el referido principio *«proyectado sobre las circunstancias del caso, significa lisa y llanamente, que la inconstitucionalidad de norma tributaria no tiene ninguna consecuencia para aquellos que se aquietaron en su aplicación»*, es decir de aquellos sujetos pasivos que, cumplieron con la norma confiando en la constitucionalidad de la misma.

Posteriormente, el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria emitió una nota [542] aclarando los efectos que la Sentencia aquí analizada pudiera tener en los procedimientos inspectores actualmente abiertos y pendientes de liquidación. En ella se establece que los aspectos declarados inconstitucionales no serán objeto de aplicación en aquellas liquidaciones que deriven tanto de procedimientos tributarios que estuvieran abiertos en el momento de dictarse aquella, como de los que sean iniciados con posterioridad, como resulta evidente.

Contrario sensu, solución distinta atañerá a aquellas liquidaciones o autoliquidaciones pendientes de recurso contencioso-administrativo, debido a que, en estos supuestos, debido a razones de carácter procesal, no podrán aplicarse los efectos de la Sentencia si de manera previa no se alegó cuestión de inconstitucionalidad [543]. Este criterio fue empleado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución del 22 de febrero de 2024 [544].

A modo de resumen, podemos sintetizar los criterios esgrimidos por el Alto Tribunal para declarar nulos e inconstitucionales las modificaciones introducidas por los apartados primero y segundo del art. 3.1 del Real Decreto 3/2016, en los que siguen: constituye un pilar básico en la imposición estatal, afecta a elementos esenciales del tributo y existió un incremento notable de la recaudación que carecía de carácter provisional.

Tal y como hemos expuesto, desde sus primeros pronunciamientos, el Máximo Intérprete ha pivotado su veredicto en torno a la viabilidad de la regulación tributaria mediante Decreto-ley en torno a dos líneas maestras como son la extraordinaria y urgente necesidad y la no afección al deber de contribuir, de las que a su vez irían emanando diferentes carices. Así, la práctica totalidad del contenido de esta Sentencia versaría sobre la segunda línea, ya que tal y como

[542] Nota del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria (ANP 897-24). Nota de la STC de 18 de enero de 2024 y su incidencia en los procedimientos inspectores actualmente abiertos y pendientes de liquidación. Consultada en: https://primeralecturaediciones.com/documentos_diana/boletines/2024/FEBRERO/NOTA%20STC%2018%2001%202024.pdf

[543] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2024). La sentencia…, pág. 21.

[544] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de febrero de 2024; RG (6490/2023).

esgrime Sanz Gadea [545], se deja en el tintero el criterio el primero de los elementos expuestos, que únicamente podría ser justificado en la necesidad para dar cumplimiento a la Decisión (UE) 2026/1222 del Consejo [546] en la que se plasmaba que España no había tomado medidas eficaces en torno a los compromisos presupuestarios contraídos con la UE. Del mismo modo, bajo nuestro criterio, pensamos que este Real Decreto-ley, no superaría el *«test de urgencia»* instaurado en la doctrina del Máximo Intérprete.

Una vez expuesto el contenido de la Sentencia nos gustaría detenernos en un asunto del que también daremos cuenta en el posterior capítulo en relación con las sociedades cooperativas. Podemos avanzar ya que a estas no les resulta de aplicación lo previsto en el artículo 26 de la LIS para la compensación de bases imponibles negativas en el régimen general para todos los contribuyentes del IS, sino que tendrán un sistema propio de compensación de cuotas presente en la normativa que las regula, la Ley 20/1990, que será realmente similar a la compensación de bases imponibles negativas.

Dicho esto, el nervio argumental radica en que, mediante el Real Decreto-ley 3/2016, también fue introducida en esta Ley, una disposición adicional –la octava–, que previa una limitación porcentual análoga a la prevista en la disposición adicional decimoquinta de la LIS, pero en lugar de afectar a las bases imponibles negativas, afectaría a las cuotas negativas. No obstante, en lugar de canalizarse a través del art. 3.1 de aquel, se hizo mediante el art. 1.1. Por ello nos preguntamos de este modo, si el referido precepto no vulnera también la doctrina establecida por el Alto Tribunal en relación con la regulación de carácter tributario, ya que la única diferencia es que la restricción porcentual en lugar de efectuarse a nivel de base es realizada a nivel de cuota, también un elemento nuclear del tributo. Por lo tanto, podemos afirmar lo siguiente: no existía extrema o urgente necesidad que auspiciara su introducción –pese a que la STS 11/2014 no argumente nada al respecto de lo previsto en el 3.1 del Real Decreto-ley 3/2016–, afecta a un tributo esencial del sistema tributario español [547], incide en un elemento estructural del Impuesto como lo es la cuota y podría decirse también que afecta al deber general de contribuir, así como al eficiente cumplimiento de la capacidad económica.

---

[545] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2024). La sentencia…. Ob. cit., págs. 9 y 10.

[546] *Decisión (UE) 2016/1222 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establece que España no ha tomado medidas eficaces para seguir la Recomendación de 21 de junio de 2013 del Consejo*. Publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea de 27 de julio de 2016.

[547] Concretamente el tercero a niveles de recaudación, tras el IRPF y el IVA. En el año, 2023 se recaudaron vía IS 35.060 millones de euros. Consultado en https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/IART23_es_es.pdf, pág. 35.

Por ello, estamos en condiciones de argüir que esta disposición adicional octava de la Ley 20/1990, no superaría el test constitucional. Lo cierto, es que al haberse planteado únicamente la cuestión de constitucionalidad acerca del artículo 3.1 del Real Decreto-ley, el Alto Tribunal únicamente se dedicó a enjuiciar las disposiciones inherentes al mismo.

Con todo lo revisado, podemos inferir que, en términos generales, nada nuevo aportó la STC 11/2024 a la doctrina constitucional prevista hasta el momento, pero lo que sí será cierto, es que afianzó el cumplimiento ciertos principios básicos con relación al Impuesto sobre Sociedades. Así las cosas, esta Sentencia podría aportar un precedente, como lo hizo la STC 78/2020, que ponga en alerta al Ejecutivo a la hora de abusar de esta figura normativa para canalizar ciertos aspectos tributarios [548].

3.4.1.5.3 *Límite en la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuesto diferido para el año 2016*

En este punto resulta inevitable volver a poner de manifiesto la falta de seguridad jurídica y tipicidad que desprende la normativa del IS. Sostenemos esto debido a que, en el articulado inicial, ya se preveía una Disposición transitoria –trigésima sexta– en la que, para aquellos ejercicios que tuvieran su inicio en el año 2016, los límites establecidos en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26 serían del 70%. No obstante, no tardaría ni un mes esto en modificarse, ya que mediante la *Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015*, dicho porcentaje fue reducido al 60%. No quedaría ahí todavía su redacción final, pues mediante el Real Decreto-ley 3/2016, volvió a modificarse, estableciendo de manera definitiva que únicamente, en los períodos impositivos con comienzo en el año 2016 y para aquellos contribuyentes a los que no les fuera de aplicación lo recogido en la Disposición adicional decimoquinta, el límite previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26 sería sustituido por un 60% [549]. Debido a esto, la limitación establecida en apartado primero del artículo 26 empezaría a aplicarse con carácter general, en aquellos ejercicios que tuvieran su comienzo desde el 1 de enero del 2017.

---

[548] *Vid.* Menéndez Moreno, A. (2024). Una «rara avis» … Ob. cit., págs. 9 y 10.

[549] En los períodos impositivos comenzados desde 2017, ya resultaría de aplicación la limitación del 70% que emana del primer párrafo del apartado primero del artículo 26 de la LIS.

No hace más que poner esto sobre el tablero las idas y venidas inherentes a la regulación de la compensación de bases imponibles negativas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, espada de Damocles que tendrá la consideración de fiel compañera de viaje del referido tributo.

3.4.1.6 Exclusión de los límites bajo ciertas circunstancias

Si bien es cierto que la normativa prevé restricciones cuantitativas a la hora de efectuar la compensación de bases imponibles negativas, no menos cierto será que, en el otro extremo, también recoge una serie de excepciones que acaecen bajo un *numerus clausus* de supuestos que a continuación traemos a colación.

3.4.1.6.1 *Quitas o esperas*

Con la exégesis del tercer párrafo art. 26.1 LIS, encontramos otra novedad. Sin embargo, pese a no estar recogida en el TRLIS del 2004, sí lo estaba a medias en el segundo artículo de la Ley 16/2013, relativo a medidas temporales en el Impuesto sobre Sociedades [550], previendo esta que las limitaciones porcentuales que contenía no serían aplicables *«en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013»*. Como vemos, hacía una mención *stricto sensu* a las quitas, pero no a las esperas. De aclarar esto se encarga la consulta vinculante V0307-15 [551], donde la Administración dictamina en su respuesta que *«la Ley 16/2013 hace referencia a las quitas, pero no a las esperas que quedarán sometidas en los periodos impositivos iniciados en el año 2014, a la limitación a la compensación de bases imponibles negativas»*.

Pues bien, la Ley 27/2014 irá un paso más allá estableciendo que la limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas que sean consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente –entendien-

[550] Recordemos que la única limitación cuantitativa prevista en el período de vigencia del TRLIS, no se encontraba recogida en este, sino en el Real Decreto-Ley 9/2011, modificado a posteriori por el Real Decreto-Ley 20/2012 así como en la citada Ley 16/2013, por lo que no tendría sentido que en él se regulase.

[551] Consulta vinculante V0307-15, de 27 de enero de 2015, de la Dirección General de Tributos.

do aquí la no aplicación del tope del 70% de la base imponible previa a la reserva de capitalización–. Adicionalmente, las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con tales rentas, tampoco se tendrán en cuenta en relación con el techo del millón de euros a compensar. Lo mismo estaría previsto en aquellos supuestos en los que fuera de aplicación la Disposición adicional decimoquinta debido al importe neto de la cifra de negocios del contribuyente, tal y como derivaba de la misma.

Justificando lo anterior, López Pombo argumenta que *«dado el impacto negativo que estas limitaciones tendrían para el deudor en una quita o espera acordada con sus acreedores* […] *el legislador ha querido paliar el impacto de estas limitaciones al uso de BIN en estas operaciones»* [552]. Por su parte, Calvo Vérgez otorga una justificación ante esta medida que pivota sobre la refinanciación de las entidades, estableciendo que *«con la aplicación de esta medida se pretendía beneficiar a aquellos sectores con mayores necesidades de refinanciación de sus deudas con entidades de crédito como, por ejemplo, las empresas del sector inmobiliario, las concesionarias o las empresas del sector eólico o propietarias de parques solares»* [553]. Debido a la consideración de la quita como ingreso, la inexistencia de esta excepción determinaría la tributación de esa renta, aunque la entidad careciera de liquidez y tuviera bases imponibles negativas pendientes de compensar, condicionando de ese modo su devenir [554].

Para comprender esta concesión en favor del contribuyente que efectúa el legislador, tendremos que pormenorizar el tratamiento tanto fiscal como contable inherente a las quitas o esperas.

Prima facie, podemos anticipar que una quita o espera tendrá la consideración para el deudor de un ingreso. Encuentra su justificación en la Norma de Registro y Valoración 9.ª del PGC relativa a los instrumentos financieros y, dentro de ella, en su apartado 3.5, que a su vez versa sobre la baja de pasivos financieros. En él se establece que, en tales supuestos, habrá que registrar una baja del pasivo financiero original, recociéndose a su vez un nuevo pasivo financiero. La diferencia entre ambos se imputará con carácter general dentro de la cuenta de Pérdidas y Ganancias como un ingreso. Eso sí, esto sucederá siempre y cuando el nuevo pasivo ostente condiciones sustancialmente diferentes. ¿Qué sucederá entonces cuando no tenga lugar esta última circunstancia? Pues a tenor del PGC y dentro de las disposiciones previamente expues-

[552] *Vid.* López Pombo, D. (2017). Tratamiento fiscal de los beneficios fiscales derivados de quitas, esperas, conversiones y homologaciones. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. Núm. 45, págs. 58-59.
[553] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2016). La compensación… Ob. cit., págs. 380 y 381.
[554] *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases*...Ob. cit., pág. 69.

tas, en estos casos el pasivo financiero original no se dará de baja del balance y se registrará el importe de las comisiones pagadas como un ajuste de su valor contable.

Así lo encontramos reflejado en la consulta primera de BOICAC n.º 76 [555] al disponer esta que en el caso que las condiciones sean sustancialmente diferentes *«se dará de baja el pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo por su valor razonable. La diferencia se contabilizará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, minorado, en su caso, en el importe de los costes de transacción atribuibles. Dicho resultado se mostrará en el margen financiero debiendo crear la empresa una partida específica con adecuada denominación si su importe es significativo. A tal efecto, se propone la siguiente denominación: «Ingresos financieros derivados de convenios de acreedores»*. Adicionalmente, la referida consulta plantea el tratamiento en el supuesto de que no existan condiciones sustancialmente diferentes, estableciendo que *«no se dará de baja el pasivo financiero original, registrando, en su caso, el importe de las comisiones pagadas como un ajuste en su valor contable. Se calculará un nuevo tipo de interés efectivo, que será el que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones»*. A una solución idéntica se llega en la consulta sexta del BOICAC n.º 102 [556].

Una vez analizadas las quitas y esperas de manera contable, resulta necesario traer a colación a la normativa fiscal para atender la regulación que de estas efectúa. Para ello, acudiremos al artículo 11 de la LIS, relativo a la imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos, donde, en su decimotercer apartado están cobijadas normativamente las quitas y esperas. En él se establece, siempre que sean consecuencia de la aplicación de la *Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal*, que estas se imputarán como un ingreso en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar de manera posterior gastos financieros que deriven de la misma deuda, con el límite del referido ingreso.

Sin embargo, cuando el montante del ingreso sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar que deriven de la misma deuda, su imputación en la base imponible será efectuada de manera proporcional a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los

---

[555] *Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* n.º 76. 2008. Consulta 1.ª: Sobre el tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal.

[556] *Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* n.º 102. 2015. Consulta 6.ª: Sobre el tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal, en el que no se fijan intereses para la deuda remanente.

gastos financieros totales que estén pendientes de registrar derivados también de la misma deuda.

Con esto podemos afirmar que en el ejercicio en el que se apruebe la quita o espera, se realizará un ajuste extracontable negativo en la base imponible del impuesto por el importe de esta, disminuida por la parte del gasto financiero en el que incurra la entidad, revertiéndose en los ejercicios posteriores con ajustes extracontables positivos por el importe de los gastos financieros devengados que se vayan produciendo respectivamente.

Al hilo de esta regulación, la consulta vinculante V2932-15 [557] subraya la obligatoriedad de este método al afirmar que *«no está previsto que sea un sistema opcional de integración en la base imponible»*.

Ahora bien, el tratamiento recién expuesto para las quitas o esperas previsto en la LIS incide en aquellas que deriven de la aplicación de la Ley 22/2003, pero debemos preguntarnos si la exclusión de los ingresos derivados de quitas y esperas para el cálculo del límite previsto para realizar la compensación de bases imponibles negativas que emana del 26.1 LIS hace referencia únicamente a las que deriven de la referida norma. Pues bien, la consulta vinculante V4444-16 [558] sienta doctrina administrativa al respecto estableciendo que: *«las quitas a que se refiere el referido artículo 2.segundo.dos de la Ley 16/2013 y la letra g) de la disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS no se refieren exclusivamente a quitas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sino a cualquier tipo de quitas que pudieran producirse. A estos efectos, la quita debe entenderse como una remisión o liberación que de la deuda o parte de ella hace el acreedor al deudor. Por tanto, cualquier reducción, si quiera parcial, de la deuda, determina la existencia de una quita desde un punto de vista económico, si bien sólo aquellas quitas que se realicen en el ámbito de la Ley Concursal, tendrán derecho al régimen especial de diferimiento creado en el artículo 11 de la LIS (y su régimen similar en el TRLIS)»*.

De este modo, pone el foco en que una reducción de deuda, independientemente de su porcentaje, acarreará una quita desde el punto de vista económico ya que se produce una remisión o liberación de aquella que el acreedor realiza hacia el deudor, teniendo esto la consideración de un ingreso. Por lo tanto, a efectos de la cuantificación del importe de bases imponibles a compen-

[557] Consulta vinculante V2932-15, de 7 de octubre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
[558] Consulta vinculante V4444-16, de 17 de octubre de 2016, de la Dirección General de Tributos.

sar, el tercer párrafo del 26.1 LIS está haciendo alusión a cualquier tipo de quita o espera, surgida o no de la aplicación de la Ley Concursal [559].

No obstante, la citada consulta vinculante irá aún más allá al establecer que las *«novaciones modificativas de deudas, en la medida en que se produzca una minoración de la deuda debida, deben entenderse económicamente como ingresos derivados de una quita, de manera que quedarán excluidos a los efectos de determinar el importe de la limitación en la compensación de bases imponibles negativas»*. Así, se realiza una concesión en favor del contribuyente que la propia LIS no especifica, al equiparar el tratamiento de las novaciones modificativas de deudas –siempre que se produzca una minoración de esta– al que se realiza con las propias quitas o esperas a efectos de determinar el importe del límite a compensar bases imponibles negativas.

Debido a la enorme relevancia que esto acarrea a efectos prácticos, traemos a colación dos recientes consultas que replican el mismo sentido de ambas conclusiones extraídas de la anterior.

En primer lugar, en la consulta vinculante V0673-22 [560], la entidad consultante pone de relieve que no se encuentra sometida a ningún procedimiento de concurso de acreedores, pero ha concertado un acuerdo homologado judicialmente para llevar a cabo el pago de duda vencidas únicamente con una sociedad. Su pretensión es verificar si la quita procedente del singular pacto sería objeto de inclusión en el límite que emana del artículo 26 LIS. En este caso, la posición de la Administración tras analizar el contenido de la consulta, lejos de poder considerarse contundente, será que *«no parece que sean de aplicación las limitaciones previstas para la compensación de bases imponibles negativas en el artículo 26.1 de la LIS, anteriormente transcrito, al tratarse de una renta correspondiente a una quita consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente»*. Concluye de este modo el Centro Directivo que, el hecho de estar sometido a un procedimiento relativo a la Ley Concursal no será condición *sine qua non* para poder eximir los ingresos derivados de una quita de los límites previstos en el artículo 26.1 LIS.

En segundo lugar, de la reciente consulta vinculante V0931-24 [561], extraemos también un dictamen que toma la misma dirección que la V4444-16. La cuestión planteada encuentra su fundamento en el interrogante de si un ingreso derivado de la cancelación de un pasivo financiero podría calificarse como una renta correspondiente a una quita. Por su parte, la contestación de la DGT es

---

[559] En este sentido también se posicionarán Rojí Chandro, L.a. & Rojí Pérez, S. (2016). Las bases …Ob. cit., pág. 7.

[560] Consulta vinculante V0673-22, de 29 de marzo de 2022, de la Dirección General de Tributos.

[561] Consulta vinculante V0931-24, de 25 de abril de 2024, de la Dirección General de Tributos.

ciertamente prolija ya que en primer lugar introduce un razonamiento con tintes contables a efectos de poder calificar tales rendimientos. Así, argumenta que *«de acuerdo con el tratamiento contable* […]*, la condonación de un crédito por parte de los socios de la entidad consultante a la entidad consultante debe registrarse por la sociedad donataria directamente en los fondos propios.* […] *Adicionalmente, la extinción de la deuda y, en consecuencia, la cancelación del pasivo financiero por su valor contable, motivará el reconocimiento de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del deudor por diferencia entre el importe de la donación y el valor contable de la deuda que se da de baja»*, suponiendo en este caso que el incremento de los fondos propios ostentará la equivalencia de una donación [562]. Una vez introducido lo anterior, se adentra la Administración en la normativa fiscal afirmando que *«las quitas a que se refiere el artículo 26 de la LIS no se refieren exclusivamente a quitas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sino a cualquier tipo de quitas que pudieran producirse. A estos efectos, la quita debe entenderse como una remisión o liberación que de la deuda o parte de ella hace el acreedor o deudor»* y concluye *«al tratarse de un ingreso derivado de una quita quedará excluido a los efectos de determinar el importe de la limitación en la compensación de bases imponibles negativas»*. Inferimos con esta postura que las limitaciones previstas en el apartado primero del artículo 26.1 de la LIS, podrán ser no aplicables independientemente de que los rendimientos tengan la estricta condición de quita, siempre que su tratamiento sea análogo a las mismas.

3.4.1.6.2 *Extinción de la entidad*

Del artículo 26.1 LIS *in fine* emana otro supuesto al que el legislador otorga también esa exención o exclusión a la limitación cuantitativa en la compensación de bases imponibles negativas. Nos referimos con esto al período impositivo en el que se produzca la extinción de la sociedad. Recordemos que tal acontecimiento originará la conclusión de este, provocando así el devengo anticipado del impuesto, a no ser que coincida con el último día del ejercicio de la entidad.

[562] En este sentido se posiciona la consulta número 5 del BOICAC n.º 79/2009, estableciendo que la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones de acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil.

El hecho de que la propia extinción acarree el cese en la actividad de la sociedad provoca la imposibilidad de poder compensar las bases imponibles negativas en el futuro, siendo el motivo fundamental para esta exclusión limitativa [563]. Sin embargo, conviene reseñar en este punto que, evidentemente, la totalidad de las bases imponibles negativas será compensable siempre y cuando la renta correspondiente al ejercicio que finaliza con la extinción sea al menos de igual importe que las referidas bases imponibles negativas [564].

Así, el legislador hacía suyo el criterio que venía sosteniendo la Administración en consultas vinculantes como la ya expuesta V2541-13 y lo incorporaba dentro del propio articulado de la LIS, produciéndose de este modo un afianzamiento tanto de la seguridad jurídica como de la tipicidad en el ámbito de las potestades del contribuyente.

Cuando hablamos de la extinción de la entidad, nos estamos refiriendo al paso último de todo un complejo proceso mediante el que es perseguido el cierre de la empresa, encontrando aquel su amparo normativo en el Título X *–Disolución y liquidación–* del TRLSC. Para poder entender mejor este tratamiento, creemos conveniente realizar unas pinceladas al respecto [565].

En primer lugar, para dar comienzo el referido proceso, resulta necesaria promover la disolución de la sociedad, provocando ello la paralización de su actividad ordinaria. En el TRLSC se recogen tres tipos de disolución: de pleno derecho [566], por constatación de la existencia de causa legal o estatuaria [567] o por mero acuerdo de la junta general [568].

De este modo, la propia disolución de la empresa da comienzo al período de liquidación en el cual, pese a que la entidad todavía conserva su personalidad jurídica, debe añadir a su denominación la expresión *«en liquidación»*. En esta fase cesarán automáticamente los administradores, dando paso a la figura de los liquidadores, que asumirán las funciones de aquellos. Son los encargados de la puesta en marcha del proceso, teniendo que velar por la integridad del patrimonio social hasta que no sea liquidado y repartido entre los socios. Con carácter general, resultan designados a tenor de lo establecido en los estatutos o, en su defecto, serán nombrados por la propia Junta General. No obs-

---

[563] *Vid.* Rojí Chandro, L.a. & Rojí Pérez, S. (2016). Las bases... Ob. cit., pág. 8.

[564] *Vid.* Sánchez Pedroche, J.A. (2017). Compensación… Ob. cit., pág. 790.

[565] *Vid.* Arts. 36.º y ss. del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

[566] *Vid.* Sección 1.ª del Capítulo 1.º *–La disolución–*, del Título X *–Disolución y liquidación–*, del TRLSC.

[567] *Vid.* Sección 2.ª del Capítulo 1.º *–La disolución–*, del Título X *–Disolución y liquidación–*, del TRLSC.

[568] *Vid.* Sección 3.ª del Capítulo 1.º *–La disolución–*, del Título X *–Disolución y liquidación–*, del TRLSC.

tante, cuando la disolución derive de la apertura de la fase de liquidación relativa a un concurso de acreedores, no procederá nombramiento alguno, en este supuesto el procedimiento a aplicar es el establecido en él [569].

Una vez concluidas las tareas de liquidación, los liquidadores someterán a la aprobación de la Junta General un balance final, un informe de las operaciones realizadas, así como un proyecto de división entre los socios del activo resultante.

Con posterioridad, la extinción de la sociedad será inscrita en el Registro Mercantil, a través del otorgamiento de escritura pública, cancelándose de este modo el asiento registral, llegando así al fin del proceso.

Es de vital importancia no confundir la extinción de una entidad con el cese de la misma ya que en este último la sociedad queda inactiva manteniendo su personalidad jurídica y debiendo de cumplir una serie de obligaciones tributarias formales, entre ellas la presentación del Impuesto sobre Sociedades.

Expuesto brevemente el proceso de extinción societaria, volvemos al engarce que existe entre esta y la compensación de bases imponibles negativas. El artículo 26.1 *in fine* establece que en aquellos períodos impositivos en los que se materialice la extinción de la entidad, el límite a la compensación previsto en este apartado primero –así como su sustituto previsto en la Disposición adicional decimoquinta– no será objeto de aplicación.

Con esto se hace hincapié en ambas limitaciones previstas, por un lado, el 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y, por otro lado, el importe de un millón de euros. De este modo, debemos tener en cuenta que el período impositivo relativo a la exclusión de los referidos límites será aquel en el que la extinción de la entidad adquiera

[569] De un modo literal, en el TRLSC se establece que esto se realizará conforme a lo estipulado en el Capítulo II –De la fase de liquidación–, del Título V –De las fases de convenio o liquidación–, de la propia *Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal*. No obstante, la totalidad del articulado que los integraba resultó derogado tras la entrada en vigor del Texto Refundido de la Ley Concursal, introducido por el *Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal*. Ello encontraba su equivalencia en el Título VIII –De la liquidación de la masa activa–, y en el Título IX –Del pago a los acreedores concursales–. Con posterioridad, buena parte de su contenido resultaría modificado a posteriori mediante la *Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades (directiva sobre reestructuración e insolvencia).* Nuestra intención es únicamente situar tal proceder en su marco normativo, ya que la práctica de un análisis del mismo excedería los lindes presentes en nuestro estudio.

firmeza, aunque con la excepción de aquellos períodos impositivos en los que exista liquidación concursal.

Esta posición será adoptada por la Administración, plasmándose en consultas vinculantes como la V3158-15 [570]. En ella, la entidad consultante plantea ciertas cuestiones al hilo de la limitación a ciertos gastos financieros y a la compensación de bases imponibles negativas dentro del ámbito de un procedimiento concursal en un ejercicio previo a su efectiva extinción. Conviene matizar que, debido a su volumen de operaciones, le sería aplicable lo previsto en la Disposición adicional trigésima cuarta. De un modo prolijo, responde la DGT con una justificación de la implantación de la citada disposición sosteniendo que, con ella *«se persigue una anticipación de los ingresos tributarios, sin que en ningún caso supongan un incremento de la carga impositiva»* engarzando tal argumento con la piedra angular de la exclusión a la restricción compensatoria, al exponer que cuando *«una entidad fuera a ser objeto de liquidación, de resultar de aplicación la medida temporal señalada, dicha anticipación debida a la aplicación de la limitación en la compensación de bases imponibles negativas, se convertiría en un auténtico incremento de la carga impositiva, por cuanto la renta obtenida en el período impositivo de la liquidación de la entidad podría resultar sometida a tributación efectiva al aplicarse la citada limitación y, sin embargo, la entidad podría tener bases imponibles negativas afectadas por dicho límite y cuya aplicación no se podría producir a futuro al ser objeto de extinción».* Razona al respecto que la realización de una *«interpretación razonable de la norma»,* deriva en la conclusión de que a limitación a la compensación de bases imponibles negativas presente en la letra *g)* de la Disposición adicional trigésima cuarta, no resultará de aplicación en los períodos impositivos de liquidación concursal, aunque la extinción de la sociedad tuviese lugar en ejercicios venideros, debido a que lo allí previsto únicamente prevé un diferimiento de impuestos, pero no un incremento de la carga impositiva [571].

Creemos que de no ser así el cumplimiento del principio de capacidad económica no estaría alcanzando su máxima eficiencia, ya que llegados al caso podrían existir bases imponibles negativas que quedaran sin compensar en el momento de la extinción.

Siguiendo con la respuesta otorgada por la Administración, llegamos a la clave de bóveda a efectos del criterio temporal a la hora de excluir tales limi-

[570] Consulta vinculante V3158-15, de 20 de octubre de 2015, de la Dirección General de Tributos.

[571] Con ello, la DGT se alinea con la justificación que realiza el legislador acerca de estas medidas con carácter limitativo a la hora de realizar la compensación de bases imponibles negativas, que no es otra que el diferimiento de la tributación, pero no de la carga impositiva.

taciones, al razonar esta que *«en el período iniciado dentro del año 2015 no va a producirse la extinción de la entidad consultante, si bien se ha iniciado la liquidación de la entidad»* por lo que *«la limitación en la compensación de bases imponibles negativas no debe resultar de aplicación para la entidad consultante en relación con las rentas generadas en el período de la liquidación concursal de la entidad, aun cuando su extinción formal se producirá en un período impositivo posterior».* Por ello, la interpretación de la normativa por parte de la DGT es realmente diáfana. Esta exclusión de los límites a compensar en aquellos supuestos de liquidación concursal podrá aplicarse con carácter previo a que la liquidación de la sociedad fuera efectiva.

Esta postura, volverá a verse adoptada en posteriores consultas vinculantes como la más reciente V1255-23 [572]. En ella, los interrogantes de la consultante convergen con los de la consulta anterior, planteando la cuestión de si resultaría de aplicación la exclusión de la limitación del apartado primero del artículo 26 LIS al hilo de unas rentas generadas con ocasión de la liquidación de la sociedad en el marco de un procedimiento concursal con una prevista acusada dilación temporal. Ante esto, la DGT arguye que, al extenderse este proceso durante varios períodos impositivos, provocará la existencia de rentas que, aun procediendo inequívocamente de la liquidación de la entidad, pudieran verse excluidas del límite aun no habiéndose producido la extinción jurídica de la misma. Por ello afirma que *«esta situación no resultaría acorde con la finalidad perseguida por el precepto que no es otra que excluir el límite a la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores a las últimas rentas generadas por la entidad con ocasión de su liquidación y extinción»* entendiéndose que *«la limitación en la compensación de bases imponibles negativas no debe resultar de aplicación para la entidad consultante en relación con las rentas generadas en el período de liquidación concursal de la entidad, aun cuando su extinción formal se producirá en un período impositivo posterior, lo que resulta ajeno a la voluntad de la entidad».*

Con este criterio, volvemos a concluir que esa exoneración de los límites cuantitativos también podrá aplicarse en aquellos períodos impositivos previos a la extinción de la sociedad, siempre que estuviera en fase de liquidación concursal. De no ser esto así, el fin con el que se implanta esta supresión de la limitación temporal de compensar las bases imponibles negativas dejaría de tener sentido, ya que lo que se pretende es gravar del modo más fiel posible la capacidad económica mostrada por la sociedad a lo largo de la totalidad de su existencia. Por ende, si en el ejercicio objeto de su extinción quedaran bases

[572] Consulta Vinculante V1255-23, de 12 de mayo de 2023, de la Dirección General de Tributos.

imponibles negativas pendientes de compensar, podríamos estar provocando una tributación que divergiera con la que realmente procedería.

Sin embargo, tal y como emana de la redacción del apartado primero *in fine* del artículo 26, cuando la extinción se produzca en el seno de una operación de reestructuración a la que le sea de aplicación lo previsto en el Capítulo VII –*Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado Miembro a otro de la Unión Europea*– del Título VII –*Regímenes tributarios especiales*– no será excluida de la cuantificación de los límites a la hora de compensar bases imponibles negativas.

Llegamos así al fin de las disposiciones previstas por el apartado primero del precepto que regula la compensación de bases imponibles negativas.

3.4.1.7 Diferencias en el tratamiento de la exclusión o sustitución de los límites cuantitativos relativos a la compensación de bases imponibles negativas

Realizando una exégesis del articulado de la LIS, encontramos ciertas divergencias a la hora de regular el método o procedimiento estipulado para eximir o reemplazar la aplicación de los límites cuantitativos a tenor del supuesto en el que nos encontremos, ignorando la plausible –o no– consciencia de ello en el momento de su elaboración. Para evidenciar esto, resulta necesario traer a colación y recopilar, a modo de epítome, la redacción precisa que emana de cada una de las excepciones recién expuestas.

Argumentando lo anterior, debemos dejar al descubierto las alternativas que el legislador posee en su repertorio. En determinadas situaciones opta este por sustituir o eliminar únicamente el primer párrafo del apartado primero del art. 26 LIS y, en otras, lo que se sustituye o anula es la totalidad del apartado primero del referido precepto.

Recordemos aquí que en su primer párrafo está amparada la limitación de compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de nivelación y la segunda faculta la posibilidad de poder compensar, en todo caso, bases imponibles negativas por un importe de hasta un millón de euros.

Visto esto, en primer lugar, debemos realizar una breve mención a las dos disposiciones transitorias. Por un lado, la trigésima cuarta, donde se recogía que, para aquellas entidades con cierto volumen de facturación, no sería de

aplicación *«el límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 26»* de la propia LIS, que sería sustituido por los allí presentes. En este particular se hace expresa mención a la exclusión a la totalidad del primer apartado. Por otro lado, debemos traer a colación la trigésima sexta, en donde se recogió que, para aquellos ejercicios iniciados durante el año 2016, el límite previsto en el primer párrafo del primer apartado del artículo 26 LIS, sería sustituido por un 60%. Como vemos el criterio empleado en ellas no es en absoluto uniforme, que la primera prevé la supresión de la totalidad del primer apartado, y la segunda únicamente la sustitución del primer párrafo de este.

Otro contexto en el que brota una salvedad será el de las quitas o esperas. Particularmente del artículo 26.1 se desprende, de manera diáfana, la exclusión de ambas limitaciones previstas. Por un lado *«la limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas»* y por otro *«las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros»*. Por ello, podemos inferir que, en el escenario de esta exclusión, ninguna duda se suscita al respecto.

Versando sobre el período impositivo en el que se produce la extinción de la sociedad, se genera otra excepción al prever el artículo 26.1 LIS que *«el límite previsto en este apartado no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad»*. Pese a que el número de límite es singular [573], se auspicia la no aplicación de las disposiciones ínsitas a la totalidad del apartado. Columbramos de este modo, que tanto el párrafo primero como el segundo quedarían en «fuera de juego».

La siguiente exclusión a las restricciones de cuantificación pivota sobre las entidades de nueva creación. En este caso, la concesión impelida es ciertamente más cicatera que las precedentes ya que, a tenor del tercer apartado del artículo 26 LIS *«el límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 de este artículo no resultará de aplicación»*. Vemos como en este caso, el legislador únicamente circunscribe la no aplicación a lo regulado por el primer párrafo del artículo 26.1. En concreto, la limitación del 70% de la base imponible previa a aplicación de la reserva de capitalización empero, la alusión al millón de euros está presente en el segundo párrafo. Cabría preguntarse aquí si esta última cantidad sería protagonista en el ámbito de las entidades de nueva crea-

[573] En la redacción literal del artículo 26.1, el vocablo «límite» únicamente se prevé en su primer párrafo, ya que en el segundo se establece que *«se podrán compensar…bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros»*.

ción o lo que es lo mismo, si en todo caso podrán compensar bases imponibles negativas por importe de un millón de euros.

Por último, hemos de subrayar la casuística prevista para regular a aquellas entidades con cierto volumen de facturación –teniendo presente que, la disposición adicional decimoquinta en la que se recogía esté declarada inconstitucional y nula–. En ella recordemos que únicamente era objeto de sustitución el párrafo primero del apartado primero del artículo 26 LIS, por lo que nos encontramos en la misma tesitura de las dos hipótesis anteriores, ¿qué sucedería con lo previsto en el segundo apartado? ¿Se podrán compensar imponibles por un importe de hasta un millón de euros?

Con el fin de solventar la irregularidad, inseguridad jurídica y falta de tipicidad que emana del articulado, pudiendo así dar respuesta a las anteriores preguntas, hemos de acudir a la doctrina administrativa. Por ello, nos apoyaremos en ciertas consultas vinculantes, de las que podemos extraer una conclusión ciertamente nítida de la interpretación efectuada por la Administración.

Siguiendo un orden cronológico y estableciendo el *dies a quo* en la entrada en vigor de la actual LIS, debemos de comenzar analizando la consulta vinculante V3054-15[574], a la que con posterioridad volveremos. En ella la entidad consultante desea saber si, al hilo del inicio de una nueva actividad, está en condiciones de compensar bases imponibles negativas. Ante esto, la respuesta de la Administración es ciertamente tautológica, concluyendo que *«la entidad consultante podrá compensar las bases imponibles negativas pendientes con los resultados positivos de la nueva actividad con los límites y condiciones señalados anteriormente»*. Vemos como de este modo, no incide de manera perpendicular sobre la aplicación de la excepción a las restricciones ya que únicamente hace hincapié en lo previsto para un período impositivo comenzado en el referido año, la aplicación de la referida Disposición transitoria, sin llegar a puntualizar el cómo.

Un paso más allá irá la consulta vinculante V1057-16[575] en la cual un sujeto pasivo sujeto del régimen de consolidación del Impuesto sobre Sociedades plantea a la Administración la cuestión de si el importe mínimo que puede compensarse a tenor del segundo párrafo del primer apartado del artículo 26 LIS será un millón de euros. La postura que adopta aquella nos resulta adecuada para intentar estrechar el lazo en relación con nuestro estudio. Alineándose con el artículo 66 de la LIS, subraya en primer lugar que, cuando la base imponible del grupo fiscal resultase negativa, esta podría ser compensada con las

[574] Consulta vinculante V3054-15, de 13 de octubre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
[575] Consulta vinculante V1057-16, de 16 de marzo de 2016, de la Dirección General de Tributos.

bases imponibles positivas del mismo a tenor del apartado primero del artículo 26 LIS, hasta ahí nada relevante al respecto. Posteriormente, volviendo a emplear el mismo criterio que en la anterior consulta, brinda la DGT un dictamen que, ahora sí, ostenta una mayor profundidad, argumentando que *«en la medida en que el volumen de operaciones del grupo fiscal, en 2014, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros, podrá compensar las bases imponibles negativas del grupo fiscal, en el período impositivo 2015, con el límite del 50%. Todo ello sin perjuicio de que, en todo caso, podrán compensar en el período impositivo 2015 bases imponibles negativas hasta el importe de un millón de euros, de conformidad con el artículo 26.1 de la LIS».*

Inferimos con esta respuesta que, pese a establecer la Disposición transitoria que no resulta de aplicación el límite presente en todo el primer apartado, el importe de un millón de euros previsto en su segundo párrafo seguirá teniéndose en consideración. Con la postura adoptada empezamos a vislumbrar ciertos indicios de que tal importe no tendrá la consideración de límite, sino de importe mínimo a la hora de realizar la compensación, actuando únicamente las restricciones porcentuales una vez rebasado este.

Puliendo un poco más las aristas de esta interpretación, es conveniente poner sobre el tablero una consulta con una fecha de salida realmente cercana a la anterior, la V1762-16[576]. En ella, la cuestión planteada surge dentro del escenario del régimen general, guardando su contenido relación directa con la respuesta que estamos indagando: *«si puede la entidad consultante aplicar en el año 2015, a pesar de la limitación del 50% establecida en la Disposición transitoria 34. G) bases imponibles pendientes de aplicación hasta 1 millón de euros».* O, en otras palabras, si entraría en juego el importe mínimo del segundo párrafo.

Al hilo de tal interrogante y en línea con la consulta previamente expuesta, concluye el Centro Directivo que «conforme *a lo establecido en la DT 34.ª para los períodos impositivos que se inicien dentro del 2015, no resultará de aplicación el límite en la compensación de bases imponibles negativas previsto en el artículo 26.1 de la LIS. No obstante, dado que entidad consultante tiene una cifra de negocios superior a 20 millones de euros e inferior a 60, si le resultará de aplicación el límite del 50 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización* […]. *Todo ello sin perjuicio de que, en todo caso, podrán compensar en el período impositivo 2015, bases imponibles negativas hasta el importe de 1 un millón de euros».* Como vemos, el sentido de la respuesta es prácticamente idéntico al previsto en la consulta

[576] Consulta vinculante V1762-16, de 21 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos.

de marzo, donde se hacía una exégesis literal de la propia Ley y, pese a establecer la LIS únicamente la no aplicación del límite del primer apartado, habría que atenerse también el contenido que emana del segundo párrafo. Es decir, en todo caso, podrían compensarse bases imponibles negativas por importe de hasta un millón de euros.

Como guinda del pastel, creemos conveniente poner de manifiesto una última consulta vinculante; en concreto la V3340-16[577]. La cuestión que en ella se plantea es *«si el importe de un millón de euros del artículo 26.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades funciona como un segundo límite o como importe mínimo»*. Tratando de mitigar las dudas de la entidad consultante, así como de buena parte de la doctrina, la DGT, manteniendo el mismo rumbo que hasta la fecha, lleva su criterio hacia el territorio explorado con anterioridad. Es decir, concluye que *«en el período impositivo 2016, la entidad consultante podrá compensar las bases imponibles negativas que tenga pendientes con el límite del 60% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de las mencionadas bases imponibles negativas»*. Hasta aquí únicamente argumenta la aplicación de la Disposición transitoria, no obstante, a renglón seguido volvemos a encontrar, lógicamente, el mismo criterio sostenido hasta entonces: *«todo ello sin perjuicio de que, en el supuesto de que el 60% de la base imponible previa fuera inferior a un millón de euros, en todo caso, la entidad consultante podrá compensar en el período impositivo 2016 bases imponibles negativas hasta el importe de un millón de euros»*.

Confirmamos de este modo que, el segundo párrafo del apartado primero de este artículo actúa como una especie de «cláusula techo» a la hora de realizar la compensación de bases imponibles negativas sin restricción alguna. Es decir, siempre será compensable el importe del millón de euros, entrando en acción los límites porcentuales únicamente cuando ese importe fuera superado, independientemente de la redacción otorgada por el legislador en la normativa societaria.

Evidentemente, en aquellos supuestos en los que resulte de sustitución o supresión únicamente el primer párrafo, ninguna aclaración es necesaria al respecto de que el segundo seguirá siendo de aplicación, tal y como emana de la consulta vinculante V5226-16. No obstante, el mismo criterio se sostiene en aquellos casos en los que lo reemplazado o eliminado es la totalidad de la limitación del apartado primero.

Para finalizar este análisis, conviene subrayar que la interpretación que hace la Administración de las pretensiones del legislador está articulada en

[577] Consulta vinculante V3340-16, de 16 de julio de 2016, de la Dirección General de Tributos.

el sentido correcto ya que no de no ser así, se estaría poniendo en jaque ciertos principios constitucionales como el de capacidad económica o seguridad jurídica.

Bajo nuestro criterio, quizás para dotar de una mayor sencillez y comprensión a la hora de aplicar el tributo –ya de por sí complejo– el segundo párrafo del primer apartado del artículo 26, debería de situarse en primer lugar.

La inferencia principal tras haber realizado toda esta pormenorización será, sin duda alguna, la mácula que experimenta la normativa societaria tras todos estos cambios normativos en períodos de tiempo tan sumamente cortos y con la falta de orden y agrupación que acaece en lo relativo a la regulación de la compensación de bases imponibles negativas ya desde su origen.

No obstante, como la dosis hace el veneno, creemos que perdió el legislador una excepcional oportunidad con la introducción de la LIS para aunar ciertos principios jurídicos que emanaran de la referida norma. Así, en este escenario, tendremos que volver a poner la carencia de tipicidad y de seguridad jurídica que concierne a este derecho del contribuyente. Compartimos el criterio de Martínez Serrano, cuando afirma que *«las modificaciones que la compensación de bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades ha experimentado en nuestro país en los últimos años, determinan su consideración como uno de los elementos de tributación más controvertidos y con mayor número de variaciones acaecidas en un corto período de tiempo»* [578].

3.4.2 **Compensación de bases imponibles negativas en aquellos períodos impositivos inferiores a un año. Artículo 26.2 LIS**

El segundo apartado del artículo 26 LIS dispone que, en los casos en que el período impositivo no alcance el período de un año, el importe mínimo compensable, acotado en 1 millón de euros tendrá que ser objeto de prorrateo de un modo directamente proporcional al tiempo que hubiera durado aquel, indicando en concreto que:

> *«Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo, en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado anterior, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año».*

[578] *Vid.* Martínez Serrano, A. (2005). La compensación…Ob. cit., pág. 1.

Así, al igual que hemos hecho en el supuesto de los límites relativos a un ejercicio íntegro, conviene plasmarlo bajo el prisma fáctico para una eficiente pormenorización.

Supongamos una sociedad cuyo período impositivo abarca nueve meses, tiene una base imponible previa a la compensación de quinientos mil euros y, de manera adicional posee bases imponibles pendientes de compensar. Pues bien, en este caso su importe mínimo compensable será el resultado de dividir un millón entre doce para posteriormente multiplicarlo por nueve, operación que arroja una cantidad de setecientos cincuenta mil euros.

Acudiendo al límite general vemos que únicamente podría compensar el setenta por ciento de quinientos mil euros, es decir, trescientos cincuenta mil euros. No obstante, al ser el importe mínimo compensable superior, podrá compensar la totalidad de la base imponible positiva derivada del ejercicio.

En el otro extremo nos encontraríamos si la referida entidad tuviera una base imponible positiva previa de dos millones de euros. Aquí, como el límite general sería el setenta por ciento de este importe, es decir, un millón cuatrocientos mil euros, sería la cuantía compensable independientemente del montante mínimo, por lo que la base imponible después de realizar la compensación quedaría fijada en seiscientos mil euros.

Llegados a este punto, conviene preguntarse si en el ámbito de los pagos fraccionados a realizar en el Impuesto sobre Sociedades a tenor del artículo 40.3 LIS, entraría en acción tal prorrateo. Recordemos que tal y como se desprende del referido precepto *«los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del contribuyente, sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley»*.

Acerca de esto se pronunciará el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución del 24 de junio de 2021 [579] motivada por la regularización a un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, por parte del Jefe de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de un pago a cuenta del 1P calculado mediante el artículo 40.3 LIS, donde argumentaba que *«el importe máximo que la entidad podía compensar era el mayor de los dos siguientes: el resultado de multiplicar 1 millón por la proporción existente entre la duración del*

[579] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de junio de 2021; RG (5793/2019).

periodo impositivo, esto es, hasta el 31 de marzo, respecto del año, o el resultado de aplicar el 70 por ciento a la base imponible previa».

Tras la desestimación del recurso de reposición, el obligado tributario interpuso una reclamación económico administrativa ante el TEAC que, previamente a estimarla esgrime lo siguiente: *«como señala la norma contenida en el artículo 26 de la LIS, en lo que ahora interesa, las bases negativas que pueden compensarse en un período impositivo (con una duración no inferior a un año) tienen como límite la mayor de las dos cantidades siguientes: (i) Un millón de euros (las bases imponibles iguales o inferiores a dicha cuantía pueden compensarse por su totalidad); (ii) el 70% de la base imponible positiva del ejercicio. Para calcular los pagos fraccionados, si se quiere aplicar la compensación de bases se deben tener en cuenta estos límites. El límite porcentual se calcula sobre la base imponible de los tres, nueve y once primeros meses del ejercicio, respectivamente, lo cual no plantea duda alguna, pero ¿qué pasa con el límite del millón de euros? ¿Se debe prorratear en función del tiempo transcurrido (en este caso, 3 meses) respecto del año? Considera la Oficina de Gestión de la DAST que así debe ser.*

Sin embargo, este TEAC considera que, pese al carácter autónomo de la obligación de realizar pagos a cuenta respecto de la obligación tributaria principal (artículo 23.1 LGT), la norma no obliga a realizar el prorrateo tal y como indica la Administración. El límite de 1 millón de euros de compensación de base negativa se refiere a los períodos impositivos que, como el de XZ, no son inferiores a un año. En caso de serlo, ese límite se tendría que reducir en la proporción existente de la duración del período impositivo respecto del año». Para concluir que *«existiendo un solo período impositivo, que, conforme al artículo 27 de la LIS, coincide con el ejercicio económico de la entidad –y en este caso es el año natural–, y dada la normativa existente, hemos de entender que la proporcionalidad que propugna la Administración no es exigible a la obligada tributaria. El millón de euros se fija como límite cuantitativo a compensar en el período impositivo pudiendo la interesada distribuirlo a su conveniencia entre los distintos pagos fraccionados a realizar a cuenta del Impuesto».*

Así, al hilo de los pagos fraccionados cuantificados mediante el método previsto en el artículo 40.3 de la LIS, recalca el TEAC que siempre que el período impositivo no tenga una duración inferior al año, el millón de euros actuará como un límite cuantitativo potencialmente compensable a lo largo del ejercicio, pudiendo así el obligado tributario distribuirlo a su propia conveniencia entre los distintos pagos fraccionados objeto de realización, en concreto el1P, el 2P y el 3P.

El mismo criterio reiterará el referido Tribunal en su ulterior resolución del 22 de septiembre de 2021 [580].

Evidentemente, como es lógico pensar, en el momento de originarse la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta (el supuesto del pago fraccionado), la obligación tributaria principal todavía no se ha originado, ya que esta brota en el momento del devengo del impuesto, que como bien es sabido, acaece el último día del período impositivo, por lo que estimamos sumamente acertada la postura adoptada por el TEAC.

3.4.3 **Compensación de bases imponibles negativas en las entidades de nueva creación. Artículo 26.3 LIS**

En el ámbito de las entidades de nueva creación, florece una nueva exclusión al límite cuantitativo previsto. Creemos oportuno analizarla por separado debido a que radica en otro apartado de la regulación ínsita a la práctica compensatoria, concretamente en el tercero del artículo 26, que dispone que:

«El límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 de este artículo no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de esta Ley, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación».

Tal y como desprende su redacción, en este caso únicamente hace el legislador remisión expresa a la limitación prevista en el primer párrafo del apartado primero, es decir, el 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación, sin hacer alusión alguna del segundo párrafo, en donde se recoge el de un millón de euros [581].

Por otra parte, ha de hacerse hincapié en un aspecto primordial. Nada aclara acerca de la consecutividad del plazo otorgado, esto es, de los 3 años. De una exégesis estricta parece desprenderse que los tres primeros períodos impositivos no tienen que ser consecutivos y pudieran ser alternos.

En la regulación previa, para aquellas entidades de nueva creación, el plazo temporal que por entonces vigente sería calculado desde el primer perío-

---

[580] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de septiembre de 2021; RG (4500/2019).

[581] Véase como tanto para los ingresos derivados de quitas o esperas y para los períodos impositivos en los que se produce la extinción de la entidad, se hace alusión expresa a *«la limitación a la compensación de bases imponibles negativas»* y *«el límite previsto en este apartado»* respectivamente.

do impositivo en el que la renta de la entidad fuera positiva [582]. Pese a que en la actual LIS no exista restricción temporal, el legislador continúa haciendo un trato de favor a las sociedades que tengan tal consideración y adicionalmente, al regularlo abandona, de manera acertada, el concepto de *«renta positiva»*, por el de *«base imponible positiva»*.

Recordemos también que, en el TRLIS del año 2004, así como en las regulaciones que la precedían, únicamente se mencionaba *«entidades de nueva creación»*, sin establecer los requisitos a cumplir para que una sociedad fuera etiquetada como tal [583]. En este sentido, la vigente norma, dotará de una mayor consistencia a este término, al hacer una remisión a su artículo 29.1 LIS.

A tenor de lo allí regulado, los destinatarios de esta medida serán aquellas sociedades que ostenten la consideración de nueva creación, condición que el referido precepto otorga únicamente a aquellas que realicen actividades económicas. No obstante, a renglón seguido establece que no se entenderá iniciada una actividad económica cuando la actividad económica hubiera sido realizada previamente por otras personas o entidades vinculadas –en sentido del artículo 18 LIS– y transmitida mediante cualquier título jurídico a la entidad de nueva creación o bien cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, en el año precedente a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente participación –directa o indirecta–, en el capital o fondos propios de la entidad de nueva creación, cuyo porcentaje sea superior al 50 por ciento.

De manera directa, también establece que no poseerán la condición de entidad de nueva creación las que formen parte de un grupo a tenor del artículo 42 del Código de Comercio.

Motivado por la mencionada remisión, tendremos que estar a la regulación acerca de las entidades de nueva creación que se desprende del artículo 29.1 LIS. En este punto, cabría preguntarse cuál será el momento en el que sea ostentada dicha consideración, aspecto que en absoluto será baladí a efectos de la exclusión de la limitación cuantitativa a la hora de realizar la práctica compensatoria.

Una reciente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 25 de septiembre de 2023 [584], sentó doctrina administrativa arrojando cierta luz sobre el asunto. La cuestión que en ella se plantea es si una entidad que

---

[582] Tal incidencia advertía Chico de la Cámara, al poner de relieve que el legislador hacía hincapié en el concepto de *«renta»* y no en el de *«base imponible positiva»*. *Vid.* Chico de la Cámara, P. (2005). *Impuesto…*Ob. cit., pág. 97.

[583] *Vid.* Chico de la Cámara, P. (2005). *Impuesto…*Ob. cit., pág. 97.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 25 de septiembre de 2023 (RG 6317/2021).

aparentemente cumplía con las condiciones para ostentar la etiqueta de «nueva creación» en el ejercicio 2016, podría perder tal consideración no pudiendo aplicar de este modo el tipo de gravamen previsto para las referidas entidades si, en el ejercicio en el que ello fuera procedente –el primer período impositivo en que la base imponible fuera positiva y en el siguiente–, la sociedad no cumpliera con los requisitos para ser considerada como tal, debido en este caso a pasar a formar parte de un grupo de sociedades.

Para dar forma al sentido de su resolución, en primer lugar, argumenta el TEAC que la LIS no especifica en el artículo 29 el momento empleado para entender cumplida tal ostentación. Por ello, acude al vigésimo primer precepto de LGT y replica el contenido de su primer apartado: *«el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa»*. Engarzándolo a su vez con el apartado *a)* del artículo octavo de la referida norma que recoge la reserva –o más bien preferencia– de ley tributaria: *«la delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario»*. Concluyendo que *«es claro que siendo el tipo de gravamen uno de los elementos que constituyen las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, en consecuencia, su determinación debe realizarse teniendo en cuenta la situación de la entidad en esa fecha, la fecha del devengo; y, en este caso, debe analizarse la situación a la fecha de devengo del IS correspondiente al periodo impositivo en que se obtiene, por primera vez desde la constitución, una base imponible positiva»*.

Debido a tal exégesis normativa y acercándola hacia el motivo que propició tal resolución, sostiene el Tribunal, a tenor del artículo 28 LIS que *«el devengo del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria, se produce el último día del periodo impositivo* […] *siendo precisamente esta fecha a la que se debe atender a la hora de determinar si se cumplen esos requisitos previstos en el artículo 29.1 de la LIS y, particularmente teniendo en cuenta la cuestión que nos ocupa, si, en esa fecha, puede considerarse a la entidad en cuestión como «de nueva creación»»*.

Mostrada la postura que mantiene el Tribunal Económico-Administrativo Central y haciendo gala de la remisión efectuada por el apartado tercero del artículo 26 al 29.1 de la LIS al establecer que *«el límite establecido en el pri-*

mer párrafo del apartado 1 de este artículo no resultará de aplicación en el caso de las entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de esta Ley», para poder determinar la óptima aplicación de la referida excepción debemos tener en cuenta lo contenido en la Resolución previamente expuesta.

Para dilucidar el hecho de que una entidad ostente la condición de «nueva creación» debemos estar al momento del devengo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se obtiene, por primera vez desde la constitución de la entidad una base imponible positiva –y de ser el caso, también el siguiente–. En consecuencia, supongamos que una sociedad creada en el año x y cuyo período impositivo coincide con el año natural, obtiene por primera vez una base imponible positiva en el ejercicio x +3, de este modo, la fecha a tener en consideración para establecer si cumple o no los requisitos para ampararse bajo la denominación de «entidad de nueva creación» y por lo tanto, cobijarse bajo el resguardo del 29.1 LIS, lo que acarrea a su vez que le sea de aplicación lo establecido por el 26.3 LIS, deberá ser el día del nacimiento de la obligación tributaria principal: el 31 de diciembre del año x+3. O lo que es lo mismo, la fecha de devengo del primer ejercicio en el que su base imponible arroje signo positivo. Un último matiz al respecto será que la alusión aquí es relativa a la base imponible, no el resultado del ejercicio. Este criterio de resolución es reiterado en otra Resolución del Tribunal Económico Central, que data de la misma fecha [585].

Finalmente, en relación con la exclusión a la limitación en la práctica compensatoria de bases imponibles negativas a las entidades de nueva creación, debemos hacer mención, aunque breve, a una cuestión de *«arquitectura fiscal»*.

Motivado por la no existencia de un plazo temporal para poder compensar las bases negativas, puede resultar mucho más atractivo para este tipo de sociedades, acogerse previamente a lo previsto en el tercer párrafo del art. 29.1 LIS, esto es, un tipo de gravamen del 15 por ciento en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente [586]. Recordemos que con carácter general el tipo de gravamen está establecido actualmente en un 23 o 25 por ciento [587].

---

[585] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de septiembre de 2023 (RG 9779/2023).

[586] Compartimos el mismo criterio que el expuesto por López-Santacruz Montes en López- Santacruz Montes, J.A. (2014). *Memento Experto. Reforma del Impuesto sobre Sociedades 2015*. Francis Lefebvre. Madrid, pág. 250.

[587] Un 23 por ciento para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior fuera inferior a un millón, y un 25% en los restantes casos.

Por su parte, la exoneración del límite a aplicar prevista por el art. 26.3 LIS, se aplicará en los tres primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su aplicación. Sea como fuere, la clave de bóveda del asunto no radica en la exclusión del límite, ya que recordemos que independientemente de este se podrán compensar bases imponibles negativas por importe de hasta un millón de euros, cuantía que consideramos suficiente para entidades de nueva creación [588]. Por ello, quizás pueda resultar más conveniente en primer lugar aplicar el tipo de gravamen del 15 por ciento y, con posterioridad, cuando este ascienda a un 23 o 25 por ciento, llevar a cabo la compensación de bases imponibles negativas.

En relación con esta exclusión, Cordero González nos brinda una interesante propuesta de *lege ferenda,* consistente en su ampliación *«para aquellas entidades ya existentes que comiencen una nueva actividad económica diferenciada»*, con el fin de dar cumplimiento al principio de neutralidad económica que ha de presidir el IS [589].

3.4.4 **Prohibición a la compensación de bases imponibles negativas. Artículo 26.4 LIS**

Debido a la intrasmisibilidad a terceros del derecho a compensar bases imponibles negativas [590], exceptuando ciertos regímenes especiales que posteriormente serán objeto de análisis, desde la entrada en vigor de la Ley 43/1995, algunas limitaciones a la práctica compensatoria fueron establecidas para evitar el abuso por parte de los obligados tributarios a la hora de adquirir sociedades o participaciones de estas con el único objetivo de aprovecharse de tal situación, incidiendo de este modo en la lucha contra el fraude fiscal [591]. Así estaría prevista una reducción en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición.

Análogamente, lo mismo dispondría el TRLIS del año 2004 con idéntico fin, eludir la compra por parte de terceros de empresas en pérdidas, motivada

---

[588] Debido ello a que, a priori, las entidades de nueva creación suelen arrojar bases imponibles no muy elevadas y, en todos los casos podrán compensar un importe de hasta un millón de euros.

[589] *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases…* Ob. cit., pág. 72.

[590] *Vid.* Carbajo Vasco, D. (2014). Restricciones a la compensación de bases imponibles negativas. Regulación hasta el 2015. En *Práctico Impuesto sobre Sociedades*. VLEX, pág. 2; Rojí Chandro, L.A. & Rojí Pérez, S. (2016). Las bases...Ob. cit., pág. 2; Clavijo Hernández, F. (2003). *Impuesto*...Ob. cit., pág. 339.

[591] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2016). La compensación… Ob. cit., pág. 417.

únicamente por el aprovechamiento fraudulento de las bases imponibles negativas de la entidad adquirida [592].

La vigente normativa irá un paso más allá, al disponer una total proscripción a la hora de compensar bases imponibles negativas al concurrir una serie de circunstancias, compartiendo esto el mismo objetivo que justificaba las normas precedentes, pero, ostentando ahora un mayor alcance, pudiendo perjudicar esto a los socios minoritarios que verán limitado de un modo absoluto la compensación de bases [593].

Recordemos que el importe de la base imponible negativa objeto de compensación era reducido a tenor de la fórmula prevista al recuperar el socio transmitente una parte de su inversión. Pues bien, en la regulación vigente es suprimida tal disposición, siendo total la restricción a la compensación de bases imponibles negativas, independientemente de la renta negativa en sede del socio transmitente.

En este sentido Sanz Gadea sostiene que *«se endurece la norma para evitar el mercadeo de pérdidas pues la restricción afecta a la totalidad de la base imponible negativa»* [594]. La misma postura mantiene Casana Merino, quien justifica la proscripción de la práctica compensatoria bajo los supuestos que a continuación detallaremos, al argumentar que en ciertos casos *«la adquisición de participaciones societarias es sospechosa, pues de las circunstancias en que se realiza cabe deducir que ha tenido como exclusiva finalidad que el adquiriente pueda imputarse pérdidas provenientes de la sociedad en la que participa»* [595].

En las regulaciones anteriores, esta restricción únicamente afectaría a la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones realizadas por cualquier título de los socios, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición.

Con esto, en el apartado cuarto del artículo 26 LIS, está recogida la prohibición de compensar bases imponibles negativas cuando concurran las circunstancias que siguen:

> *«a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.*

---

[592] *Vid.* Carbajo Vasco, D. (2014). Restricciones… Ob. cit., pág. 3.
[593] *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases…* Ob. cit., pág. 86.
[594] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2019). 50 años… Ob. cit., pág. 70.
[595] *Vid.* Casana Merino, F. (2015). La evolución… Ob. cit., pág. 71.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;

2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta Ley».

Tras una exégesis de lo expuesto, podemos afirmar que las pretensiones del legislador son ciertamente diáfanas. A modo de epítome, dos circunstancias tendrán que concurrir en todo caso y, adicionalmente deberá de suceder una –o más– de un *numerus clausus* de ciertas coyunturas.

En primer lugar, la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados [596] deberán ser adquiridos por una persona o entidad vinculada –o un conjunto de ellas– una vez concluido el período impositivo en el que la base imponible negativa hubiera sido generada. Ninguna medida de mantenimiento temporal a esta adquisición es establecida al respecto, cariz que resulta cuanto menos curioso. De hecho, será indiferente que estos requisitos se cumplan mediante la realización de una o varias operaciones [597].

Junto con esta particularidad, deberá cumplirse otro requisito: que la participación de los referidos sujetos fuera inferior a un 25 por ciento en el momento de la conclusión del citado período impositivo. Como vemos, será el mismo porcentaje para establecer la relación de vinculación entre dos sociedades, de modo que, si los adquirentes ya poseían tal participación, se presume que la adquisición no responde a razones de elusión fiscal [598].

---

[596] La participación en los resultados fue introducida en la redacción del precepto para evitar aquellos supuestos de emisión de acciones privilegiadas que, aunque no supongan la mayoría del capital social, pudieran significar el derecho al disfrute de la mayoría de los beneficios. *Vid.* Cordero González E.M (2017). *Las Bases…* Ob. cit., pág. 79.

[597] *Vid.* García Novoa. C. (1997). La imputación temporal... Ob. cit., pág. 263.

[598] *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases…*,Ob. cit., pág. 81.

Una vez cumplidas tales premisas, son establecidas ciertas situaciones relativas a la entidad adquirida, de las que, al menos una de ellas deberá de materializarse. Concretamente las que siguen: que no realizara una actividad económica en los tres meses previos a la adquisición; que realizara una actividad económica en los dos años ulteriores a la adquisición diferente o adicional a la que viniera realizando previamente, a tenor del código CNAE [599] y suponga un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento de la media del mismo en los dos años anteriores [600]; que se trate de una entidad patrimonial [601]; o, por último que la sociedad hubiera sido dada de baja en el índice de entidades en sentido del artículo *119.1.b)* de la LIS.

Conviene matizar en la segunda circunstancia recién expuesta que, hasta que no transcurra el período de los dos años previstos, no podrá dilucidarse su efectivo cumplimiento. Así, de este modo *prima facie* ostentará esa naturaleza provisional que a renglón seguido evidenciaremos.

Suponiendo que únicamente son de cumplimiento las letras *a)* y *b)* y, *a priori*, ninguna de las circunstancias de las contenidas en la *c)*, en tanto que el sujeto pasivo hubiera iniciado una nueva actividad, podrían acaecer cuatro potenciales situaciones.

En primer lugar, podría ocurrir que, habiendo el obligado tributario iniciando una nueva actividad hubiera llevado a cabo la compensación de bases imponibles negativas ya que, inicialmente, la normativa no lo proscribe. En este punto, ulteriormente podrían abocarse dos coyunturas: que el INCN relativo a la nueva actividad hubiera experimentado un incremento superior al 50 por ciento en los dos años consecutivos y *contrario sensu,* que no acaeciese tal circunstancia. En la primera de las hipótesis expuestas, la práctica compensatoria realizada iría en contra de lo recogido en la normativa. No obstante, en la segunda, el contribuyente actuó conforme a lo previsto en la regulación, no surgiendo de ello irregularidad alguna al respecto.

---

[599] Entendiendo aquí que el concepto de *«diferente»* deriva de una inclusión en un distinto código de los previstos por la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), establecidas por el *Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).*Por ello, en este punto conviene matizar que, tal agrupación está presente en los estatutos sociales de la sociedad, pero, a *sensu contrario,* la AEAT emplea la clasificación que emana de los epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E) en la elaboración de sus censos.

[600] Este requisito tendrá que verificarse *ex post* a la aplicación de la compensación. *Vid.* García Gómez de Zamora, R. (2015). Las nuevas… Ob. cit., pág. 12.

[601] A tenor del apartado segundo del artículo 5 de la LIS, entendemos por una entidad patrimonial a *«aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica».* Así, a efectos prácticos, una entidad patrimonial no desarrollará una actividad económica.

En segundo lugar, suponiendo un escenario *ceteris paribus*, en cuanto el sujeto pasivo no compensara base imponible negativa alguna, desencadenaría ello también en una dicotomía de conjeturas. Con posterioridad, podría ocurrir que, el INCN de la nueva actividad hubiera padecido una subida superior al cincuenta por ciento, o bien igual o inferior. En el primero de los casos no infringió el obligado lo estipulado por la LIS ya que tal y como se desprende de su artículo 26.4 no sería procedente su compensación. Sin embargo, con respecto al segundo, sí que hubiera sido procedente ejecutar compensación de bases imponibles negativas a tenor de la regulación.

En este punto cabría preguntarse qué sucederá en aquellas ocasiones en las que el contribuyente no hubiera acertado con la decisión tomada. Entendemos que cuando la compensación no fuera puesta en práctica, pero sí hubiera procedido, en las ulteriores autoliquidaciones del impuesto, aquel estaría en condiciones de poder aplicarla en la proporción que estime oportuna debido a que en la actualidad no existe plazo temporal al respecto. Deberá respetar, eso sí, el resto de las limitaciones que emanan de la normativa.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que el contribuyente hubiera llevado a cabo la compensación y *a posteriori* incumplió el requisito relativo a la facturación contraria, deberá aquel realizar una regularización de la cantidad compensada indebidamente. Esta situación debe ser analizada de un modo más minucioso.

3.4.4.1 Incumplimiento posterior de los requisitos

Para paliar tal incidencia, nada se recoge expresamente en la LIS ni en su desarrollo reglamentario. No obstante, según lo previsto por el apartado tercero del artículo 125 de aquella, perteneciente al Capítulo III –*Declaración, autoliquidación y liquidación*– del Título VIII –*Gestión del Impuesto*–, *«el derecho a la aplicación de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota íntegra estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable»*, apuntillando en el siguiente párrafo que *«salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora»*.

Cabe preguntarse si podría ser esta la manera de encauzar la situación que pusimos sobre el tablero para regularizar la compensación indebida. Con una exégesis estricta podemos concluir en sentido negativo esta respuesta ya que, tal y como está estructurada la actual LIS, lo cierto es que la compensación de bases imponibles negativas está resguardada en el Capítulo V *–Reducciones en la base imponible–*, del Título IV *–La base imponible–*, y el referido artículo efectúa una mención expresa de *exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal,* por lo que no sería correcto engarzarlas con alguno de estos términos.

Así las cosas, acudiendo a lo previsto para la imputación temporal de ingresos y gastos presente en el artículo 11 de la LIS, salvando las diferencias, podríamos efectuar una comparación entre bases determinadas indebidamente, con un gasto contabilizado de manera anticipada –aunque es este caso fuera improcedente–. De este modo, prevé el citado artículo que en estos supuestos el gasto deberá imputarse fiscalmente al período impositivo en el que se hubiera devengado, regularizando esto mediante una autoliquidación complementaria del ejercicio en el que fue deducido, para imputarlo posteriormente en el período impositivo correspondiente.

Bajo esta última alternativa, el *modus operandi* propuesto consistiría en la presentación de una autoliquidación complementaria o autoliquidación rectificativa –en cuanto se publique y ostente vigencia su modelo– relativa al período impositivo en el que el gasto se hubiera imputado.

Al hilo de esto, pese al nuevo sistema de autoliquidación rectificativa, en cuanto de la misma derive un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver inferior con respecto a la autoliquidación inicial, será de aplicación el régimen previsto en el artículo 122.2 LGT, como en su normativa de desarrollo. Su párrafo segundo dispone: *«salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora».* Vemos como la redacción del artículo 125.3 de la LIS no responde a motivos aleatorios, ya que toma el mismo sentido que lo previsto por la Ley General Tributaria.

En el particular supuesto que nos atañe, el obligado tributario sí que pierde el derecho a la compensación de bases imponibles negativas por haber per-

dido uno de los requisitos contenidos en la letra *c)* del artículo 26.4, empero, como ya hemos puesto de manifiesto será difícil encasillar tal práctica dentro como una «exención», «deducción» o «incentivo fiscal».

Adicionalmente, podríamos dar otra vuelta de tuerca al asunto, poniendo sobre el tablero otra posible canalización para proceder a la devolución de la cantidad compensada indebidamente: un ajuste extracontable positivo del ejercicio en el que se entiende incumplido el derecho. No obstante, esto podría llegar a tener incidencias relativas a los importes a devolver, derivadas de las divergentes situaciones en las que pudiera incurrir el contribuyente en dos períodos impositivos diferentes. Pese a que el Impuesto sobre Sociedades en tiempo y forma suele considerarse como objetivo, lo cierto es que con el tiempo está adquiriendo un mayor grado de subjetividad.

Para tratar de arrojar un poco de luz, acudiremos a supuestos similares en el escenario del Impuesto sobre Sociedades y cómo procedería, de darse el caso, encauzar la devolución de importes derivada del incumplimiento de los requisitos previstos por la normativa.

Concretamente, atenderemos a dos reducciones, debido esto a que el legislador fiscal regula la compensación de bases imponibles negativas como tal.

Nos centraremos en primer lugar en la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de la LIS, de cuyo contenido extraemos que el incumplimiento de los requisitos establecidos para su puesta en práctica *«dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley».* Por ende, el sujeto pasivo que incumpla los requisitos ínsitos a la aplicación de esta reserva deberá de ingresar junto con la cuota relativa al ejercicio objeto de incumplimiento, la cuota íntegra o la cantidad deducida correspondiente al importe de la citada reserva más los intereses de demora correspondientes, revertiendo de este modo el importe de la misma.

Aunque dentro del articulado de la LIS, la reserva de capitalización esté prevista como una reducción a practicar en la base imponible, podríamos encasillarla como un incentivo fiscal, tal y como se desprende de su Preámbulo [602]. Tampoco debiera surgir ninguna duda al respecto del tratamiento en tanto a su devolución, ya que está establecido de manera expresa.

---

[602] Extraemos está conclusión del siguiente fragmento del preámbulo de la LIS: *«…es objeto de eliminación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización…».*

Compartiendo nombre, pero no apellido, tendremos también la reserva de nivelación de bases imponibles [603], presente en el artículo 105 de la LIS, únicamente dirigida a aquellas entidades amparadas bajo el resguardo de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión. Pese a ostentar *prima facie* la etiqueta de incentivo fiscal, en este particular supuesto no habrá que estar a lo establecido por el artículo 125.3 LIS para las exenciones, deducciones o incentivos fiscales, sino que el sexto apartado del precepto que las regula dispone que el incumplimiento de las condiciones inherentes a su regulación *«determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora».* En consecuencia, dentro el período impositivo en el que se produzca el incumplimiento en los requisitos ínsitos a su aplicación procede la devolución de la cuota derivada de su disfrute junto con los intereses de demora. Sin embargo, divergirá de lo dispuesto por el artículo 125.3 LIS en que, dentro de este caso, se adicionará un 5 por ciento a la cuota relativa a las cantidades que hubieran sido objeto de minoración de manera indebida, pudiendo catalogarse ello como una *«regularización especial»* [604].

Por último, traeremos a colación otra medida de las recogidas en el régimen de los incentivos fiscales de reducida dimensión: la libertad de amortización [605], prevista en el artículo 102 de la LIS. Si bien es cierto que también tiene la consideración de incentivo fiscal de manera plena, puede resultar curioso cómo el legislador no remite tampoco al artículo 125.3 LIS, sino que establece dentro del apartado cuarto del precepto que las regula, que *«en el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes»* ante lo que continua *«el ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al perío-*

[603] Reducción ya expuesta en el correspondiente apartado, estimamos oportuno no volver a exponerla para soslayar la redundancia.

[604] *Vid.* Domínguez Corvo, L. (2018). La reserva... Ob. cit., pág. 15.

[605] Concretamente consiste en poder amortizar sin limitación alguna y de la manera que más le convenga al contribuyente los elementos nuevos del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: *«… durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses».*

do impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación». Inferimos aquí, al igual que en lo concerniente a la reserva de nivelación que el criterio empleado para canalizar la devolución del importe aplicado de manera indebida toma el rumbo que emana del compás del artículo 125.3, pero perfilándolo de manera individualizada.

Con esto expuesto, bajo nuestro criterio, la devolución relativa al importe derivado de una práctica compensatoria improcedente no podría acogerse ni a lo regulado por el apartado cuarto del artículo 125 de la LIS, ni por el segundo párrafo del artículo 122. 2 LGT antes expuesto, teniendo ambos un análogo contenido. Por ello, habría que estar tanto a lo establecido en el apartado inicial de este último y por el artículo 59 *bis* del RIS.

En el primero se recoge de manera expresa que, teniendo siempre presente el plazo de prescripción *«los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo».* Este criterio, evidentemente, también seguirá la normativa de desarrollo del Impuesto sobre Sociedades, al establecer el novedoso artículo 59 *bis,* en su punto primero que, los sujetos pasivos *«deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa»,* respetando del mismo modo el período previsto para la prescripción procedente.

En la referida autoliquidación rectificativa se hará constar *«la obligación tributaria y período a que se refiere, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados … como los motivos de rectificación. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión»,* tal y como emana del tercer punto del referido artículo.

En nuestro caso, partimos de un supuesto donde el contribuyente realizó la compensación de bases imponibles negativas motivado ello por el único cumplimiento de lo previsto en las letras *a)* y *b)* del artículo 26.4 LIS, pero al mismo tiempo comenzó una nueva actividad económica. Si *ex-post*, se incumple el requisito de la cuantía del INCN lo más coherente ante el silencio del legislador, será devolver el montante derivado de la compensación improcedente a través de una autoliquidación complementaria –rectificativa–, del período impositivo en el que dicha compensación fuera llevada a cabo.

En este aspecto volvemos a mostrar nuestra total concordancia con López-Santacruz Montes [606]. En el mismo sentido se pronuncia García Gómez de Zamora, al indicar que ante la *«ausencia de una previsión específica en la norma, y dado que entendemos que no nos encontramos dentro del ámbito de aplicación del artículo 125.3 de la LIS 2014* […] *entendemos que la entidad debería proceder, en estos casos, a la presentación de una declaración complementaria a la del ejercicio en que compensó, de manera improcedente, las bases imponibles negativas generadas con anterioridad a la adquisición»* [607].

Resulta llamativa la ausencia de jurisprudencia y de doctrina administrativa al respecto. De hecho, la DGT soslaya tal hipótesis en lo relativo a las consultas vinculantes efectuadas, poniendo de manifiesto únicamente lo establecido literalmente en el segundo punto de la letra *c,* pero sin entrar a analizar todas las alternativas que pudieran ocurrir, tal y como veremos a continuación.

En resumen, volviendo a la cuestión que nos atañe, habrá que atenerse a el grado de participación existente *ex-ante* –art. 26.4.b)– y *ex-post* –art. 26.4.a) – a la adquisición teniendo en cuenta el grado de vinculación de los sujetos que intervienen en la operación y, a ciertas situaciones ínsitas a la sociedad objeto de adquisición –art. 26.4.c)–. Por ello, cada particular supuesto deberá pasar por este triple tamiz.

3.4.4.2 Reflexiones a la luz de la doctrina administrativa

Tal y como hemos evidenciado, nos encontramos ante una miríada de requisitos que deberán concurrir para que la proscripción a la compensación sea procedente. Por ello, al trasladarlos al escenario fáctico, entrarán en liza ciertas reticencias entre los criterios sostenidos por la Administración y los propios obligados tributarios, induciendo esto a un sinfín de doctrina administrativa al respecto. Analizaremos seguidamente los aspectos fundamentales de los pronunciamientos emitidos al respecto.

3.4.4.2.1 *Participación posterior prevista en el artículo 26.4 a) de la LIS*

Sobre la necesaria participación posterior a la conclusión del período impositivo en el que se hubiera generado la base imponible negativa para diluci-

606 *Vid.* López-Santacruz Montes, J.A. (2014). *Memento Experto*... Ob. cit., pág. 256.
607 *Vid.* García Gómez de Zamora, R. (2015). Las nuevas… Ob. cit., pág. 13.

dar la procedencia de la práctica compensatoria versará la consulta vinculante V3054-15 [608]. En ella, la entidad consultante está participada por tres personas físicas que pertenecen a un grupo familiar, con una participación de un 89,33%, un 4% y un 6.67% respectivamente, siendo el último el hijo de los dos primeros. Bajo esta situación ciertas bases imponibles negativas fueron generadas. La referida sociedad, pone de relieve ciertas características que le son ínsitas en el momento de la consulta.

En primer lugar, la clave de bóveda que trae causa a esta será la pretensión por parte del socio mayoritario de la transmisión al hijo de un 42,33% de las participaciones, que provocará que este último ostente un 49% del total. Adicionalmente, subraya que en los últimos tres meses no llevó a cabo actividad económica alguna, tiene previsto iniciar una actividad económica diferente y ostentará la condición de entidad patrimonial. Con esta información sobre el tablero, desea saber si se verá afectada por lo regulado en el 26.4 de la LIS.

Teniendo en cuenta todos los datos expuestos concluye la Administración, de un modo realmente cicatero que *«puesto que no concurren en el presente supuesto de hecho las circunstancias a que se refiere el apartado 4 del artículo 26 de la LIS, para la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes, la entidad consultante podrá compensar las bases imponibles negativas pendientes con los resultados positivos de la nueva actividad con los límites y condiciones señalados anteriormente. No obstante, la no aplicación del artículo 26.4 de la LIS no impide que pudieran resultar de aplicación otros preceptos de los regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».*

El sentido otorgado por la DGT pivota sobre el porcentaje adquirido de la participación en la entidad. Así las cosas, en el momento de la consulta, la sociedad incurría en la siguientes circunstancias: previo a la conclusión del período impositivo en el que se generaron las bases imponibles negativas el adquiriente ostentaba un porcentaje de participación inferior a un 25 por ciento, en concreto un 6,67 por ciento; en los tres meses anteriores a la hipotética adquisición, la sociedad no venía realizando actividad económica alguna; más de la mitad del activo estará constituido por valores y, por último, se prevé el inicio de una actividad económica diferente.

Como vemos, cumple el requisito obligatorio del artículo *26.4 b)* LIS, y varios de los previstos en el *26.4 c)* de la misma norma [609]. No obstante, aten-

[608] Consulta vinculante V3054-15, de 13 de octubre de 2015, de la Dirección General de Tributos.

[609] Si bien es cierto, para corroborar que de la nueva actividad deriva un importe neto de la cifra de negocios superior al 50 por ciento a la media del existente en los dos años previos, habrá que esperar a la finalización del próximo período impositivo.

diendo a lo previsto por el apartado *a),* el adquiriente no va a obtener la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad, puesto que su participación se cuantificará en un 49 por ciento. De este modo, no concurren las circunstancias recogidas en los apartados *26.4 a) y b)* LIS y, pese a cumplirse –por lo menos una– de las previstas en el *c)*, la entidad consultante podrá soslayar la prohibición a la compensación de bases imponibles negativas. En el mismo sentido se habría manifestado el Centro Directivo en la consulta vinculante V2823-15 [610].

Llegados a este punto, en línea con la anterior consulta, cabría preguntarse si la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad a efectos de entenderse cumplida la letra *a)*, es referida a la transmisión o a la adquisición. Pues bien, la expresión prevista en la normativa es *«hubiere sido adquirida».* Por lo que, a efectos de entenderse cumplida la circunstancia relativa a la citada letra, la cuestión nuclear radica en que el porcentaje mayoritario tendrá que serlo a efectos de la adquisición y no de la transmisión. Enfatizamos esto ya que pudiera suceder que la totalidad de las participaciones fueran transmitidas a diferentes personas o entidades que, sin tener el carácter de vinculadas, no adquiera ninguna de ellas la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados. Este será el criterio mantenido por la DGT en la respuesta otorgada a la consulta vinculante V0748-24 [611] estableciendo, al hilo de unos empleados que tienen intención de comprar las acciones de la entidad con la que mantienen relación laboral, lo siguiente: *«las personas físicas adquirentes (los empleados de la entidad E) no se encuentran vinculados entre sí en el sentido del artículo 18 de la LIS, y que ninguna de las personas físicas adquirentes ni tenía una participación superior al 25% en el momento de la conclusión de los períodos impositivos a los que corresponden las bases imponibles negativas ni adquiere la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad E como consecuencia de la adquisición».*

3.4.4.2.2 *Participación anterior prevista en el artículo 26.4 b)*

Por otra parte, debemos atender también al requisito de la participación previa al período impositivo en el que fue generada la base imponible negativa. Acerca de ello versa la consulta vinculante V2728-15 [612], en la cual, un grupo de sociedades integrado por mercantiles sitas en varios estados, tiene previsto

[610] Consulta vinculante V2823-15, de 29 de septiembre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
[611] Consulta vinculante V0748-24, de 16 de abril de 2024, de la Dirección General de Tributos.
[612] Consulta vinculante V2728-15, de 22 de septiembre de 2015, de la Dirección General de Tributos.

realizar una operación de fusión en la que la entidad absorbida posee el 100 por ciento de las participaciones de una entidad española. Sin intención de pormenorizar todavía –lo haremos en su respectivo apartado– las particularidades de la compensación de bases imponibles negativas relativas a los regímenes especiales, traeremos a colación el análisis del artículo 26.4 LIS efectuado en la referida consulta.

El primer aspecto destacable será que la empresa de nuestro Estado posee bases imponibles negativas pendientes de compensar originadas con carácter previo a 2011. De este modo, la circunstancia prevista en el apartado 26.4.*a)* LIS *a priori* sí se producirá ya que se adquiere en la operación la totalidad del capital social, así como del derecho a participar en los resultados de la entidad adquirida (aunque de manera indirecta), con posterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se generaron las bases imponibles negativas.

No obstante, lo estipulado por el siguiente epígrafe del mismo apartado, el *b),* entendemos que no será materializado debido a que, con carácter previo a la conclusión del período impositivo en el que las referidas bases fueron originadas, el grupo de sociedades ya era propietario de la totalidad de la mercantil española, por lo que el porcentaje sería superior al 25 por ciento presente en la normativa. Por ende, al no concurrir estas dos particularidades, la prohibición establecida en el 26.4 LIS, ya no está en las manos de que se entienda producida una circunstancia de las previstas en su epígrafe *c).* Concluye la Administración al respecto que a tenor del *«apartado 4 del artículo 26 de la LIS, se limita la compensación de bases imponibles negativas de una entidad si la misma ha sido adquirida por una entidad o un grupo de entidades con posterioridad al período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas, si, con carácter previo, no se poseía una participación de, al menos el 25%. Dichas circunstancias no concurren con ocasión de las operaciones indicadas (fusión y transmisión) por cuanto la participación en E ya se poseía por el mismo grupo con carácter previo a la realización de dichas operaciones. Por tanto, no procede la aplicación de la limitación establecida en el apartado 4 del artículo 26 de la LIS».* El mismo sentido en el criterio de la respuesta otorgado por la DGT, tomarán las consultas vinculantes V2963-16 [613] o V0416-18 [614].

Acerca de la participación previa pivotará también la Consulta vinculante V1980-19 [615], pero con una particular característica: un supuesto de recompra

[613] Consulta vinculante V2963-16, de 27 de junio de 2016, de la Dirección General de Tributos.
[614] Consulta vinculante V0416-18, de 19 de febrero de 2018, de la Dirección General de Tributos.
[615] Consulta vinculante V1980-19, de 31 de julio de 2019, de la Dirección General de Tributos.

de las participaciones, lo cual pone de manifiesto la inexistencia de requisito alguno en tanto al mantenimiento temporal de las participaciones. En su descripción de los hechos se hace saber de la existencia de una entidad A –con bases imponibles negativas pendientes de compensar originadas en los ejercicios 2009 a 2014–, participada desde el año 2006 por dos personas físicas 1 y 2 que ostentaban una participación del 99,5 por ciento y del 0,5 por ciento respectivamente. En diciembre de 2013, ambos socios transmitieron la mayoría de las participaciones de A a una tercera persona física 3, quedando estas repartidas de la manera que sigue: 1 poseía un 24,95 por ciento, 2 un 0,05 por ciento y 3 un 75%. Actualmente 1 y 3 están negociando una recompra de la mayoría del capital social del primero al segundo, alzaprimando la situación a la existente previa a la adquisición de 2013. Con estos datos, desea conocer la consultante si, de producirse tal operación, podrían compensarse las bases imponibles negativas generadas entre los ejercicios 2009 y 2012 contra rentas de signo contrario.

A estos efectos la respuesta brindada por la Administración no deja margen a duda alguna, siendo consecuente con el sentido que emana de la norma. Dictamina que para que la restricción prevista en el apartado cuarto del artículo 26 de la LIS, deberán concurrir las circunstancias previstas en sus letras *a), b)* y alguna de las contenidas en la *c)*.

Transcribiendo esto al contenido de la consulta tendrán que ser objeto de análisis dos aspectos. Por un lado, que la adquisición fuera tangible con posterioridad a la conclusión del período impositivo en el que las bases imponibles negativas fueron objeto de generación, circunstancia cumplida en todas ellas. Por otro lado, resultará necesario que previo a la conclusión del ejercicio en el que aquellas se hubieran liquidado, el grado de participación del adquiriente fuera inferior al 25 por ciento; será aquí donde radique la clave de bóveda del asunto.

Pormenorizando la situación, apreciamos como, a la hora de estimar concluidos los ejercicios en los que fueron ocasionadas las bases imponibles negativas de 2009, 2010, 2011 y 2012, la persona física 1 sí poseía un porcentaje superior al ya citado, por lo que no sería de aplicación lo previsto en la letra *b)* pudiendo llevarse a cabo la compensación. No obstante, para aquellas de los períodos impositivos 2013 y 2014, al tener únicamente un 24,95% de participación, sí acaecería la circunstancia prevista en la citada letra y, consecuentemente, no procedería la compensación de las bases imponibles negativas. Concluye la DGT manteniendo tal postura: *«de acuerdo con los datos aportados, PF1 adquirirá el porcentaje que resta hasta alcanzar el 99,9498% del capital social de la entidad A con posterioridad a la conclusión de los períodos impo-*

sitivos a los que corresponden las bases imponibles negativas (2009 a 2012) habiendo tenido una participación superior al 25% en el momento de la conclusión de los periodos impositivos a los que corresponden las bases imponibles negativas (2009 a 2012), por lo que se cumple el requisito previsto en el apartado a) pero no el previsto en el apartado b) del artículo 26.4 de la LIS y consecuentemente no procede la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas de los ejercicios 2009 a 2012».

Inferimos de este modo, como en los supuestos ínsitos a recompra de participaciones, no existirá ninguna regulación *ad hoc* específica, sino que será de aplicación el contenido recogido en el artículo 26.4 *a)*, *b)* y *c)* de la propia Ley 27/2014.

3.4.4.2.3 *Vinculación prevista en relación con la participación*

La redacción otorgada en la letra *a)* del artículo 26.4 LIS, efectúa expresa mención a *«persona o entidad o…un grupo de personas o entidades vinculadas»* y, por su parte, la letra *b)* no reproduce los mismos vocablos, pero realiza una alusión estricta a estos sujetos estableciendo *«las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior».*

Motivado por ello, debemos estar a lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 18 de la misma norma para escenificar quién estará afectado por estas limitaciones ya que mediante un *numerus clausus*, delimita las personas o entidades que ostentarán la condición de vinculadas. En concreto son las que siguen: *a),* una entidad y sus socios o partícipes; *b),* una sociedad y sus consejeros o administradores –salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones–; *c),* una entidad y los cónyuges o personas unidas por parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios, partícipes, consejeros o administradores; *d),* dos entidades que pertenezcan a un mismo grupo; *e),* una sociedad y los consejeros o administradores de otra, en cuanto ambas pertenezcan al mismo grupo; *f),* una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios; *g),* dos sociedades en las que los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios y, por último; *h),* una entidad residente en territorio nacional y sus respectivos establecimientos permanentes en el extranjero.

Una vez expuesto esto, estamos en condiciones de traer a colación cierta doctrina en la cual, la Administración engarza lo establecido tanto en el apartado cuarto del artículo 26 LIS, como en el segundo apartado del artículo 18 de la misma norma.

Así con todo, en la ya citada y comentada consulta vinculante V0748-24, la entidad consultante poseedora de bases imponibles negativas –perteneciente a un grupo alemán–, plantea la cuestión- entre otras que no entraremos a analizar-, de si la adquisición de las acciones de la sociedad por parte de los empleados incurrirá en lo previsto en el 26.4 LIS.

Al hilo, la DGT conjetura la hipótesis de que un empleado *per se*, no tiene la consideración de persona vinculada, atendiendo al sentido otorgado por el artículo 18.2 LIS. Por ello, en tanto la participación previa a la finalización del período impositivo en el que se hubieran generado las bases imponibles negativas fuera inferior al 25%, sería de cumplimiento lo previsto en la letra *b)* del artículo 26.4 LIS. No obstante, tal y como se prevé en la descripción de los hechos, ninguno de los empleados procederá a la adquisición de la mayoría del capital social o del derecho a participar en los resultados, por lo tanto, en este caso, lo recogido en la letra *a)* no sería consumado. Con los datos que aporta la consultante, tampoco parecen concurrir ninguna de las circunstancias de la letra *c)*. Así las cosas, dictamina el Centro Directivo que *«la entidad consultante E podrá compensar las bases imponibles negativas pendientes en los términos previstos en el artículo 26, apartados 1, 2 y 3, de la LIS».*

Del mismo modo, la consulta vinculante V1397-19[616], versaría también acerca del grado de participación relativo a las participaciones objeto de adquisición. Con ella, la consultante quiere esclarecer si la participación indirecta que los socios de un grupo familiar ostentaban en una sociedad, será objeto de consideración según lo previsto en la letra *b)* del artículo 26.4 LIS.

La Administración argumenta al respecto que a efectos de verificar si es de cumplimiento el requisito de la letra *b)*, hay que poner bajo la lupa las participaciones que poseían las entidades vinculadas con la entidad consultante en el momento de la conclusión del período impositivo correspondiente a la generación de la base imponible negativa. Con todo, del artículo 18.2 LIS pueden extraerse dos supuestos en las que las participaciones indirectas entrarán en escena a la hora de dilucidar la vinculación entre dos sujetos o entidades. Concretamente, tenemos que hacer mención a su letra *f): «Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios»* y a su letra *g): «Dos entidades en*

[616] Consulta vinculante V1397-19, de 12 de junio de 2019, de la Dirección General de Tributos.

las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios».

A posteriori, dictamina el Centro Directivo que, para poder verificar la circunstancia contenida en la letra *b)* del artículo 26.4 LIS, *«se han de tener en cuenta las participaciones que poseían las entidades vinculadas con la entidad consultante en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa».* Pese a ello, al no contener la descripción de los hechos la información suficiente, la DGT no realiza pronunciamiento alguno acerca del posible cumplimiento de la referida letra *b).* Podemos inferir que esta respuesta es ciertamente vacua, ya que no golpea el clavo que brota de la consulta planteada. Empero, la Administración, de un modo quizás tautológico, subraya los supuestos en los que la vinculación se entenderá existente, soslayando la pregunta de si las participaciones indirectas son tenidas o no en cuenta para la cuantificación del 25 por ciento prevista en la letra *b).*

Aunque no de manera expresa, existirá doctrina administrativa de la que podemos dilucidar que, en aquellos casos en los que exista partición indirecta con carácter previo, no resultará de aplicación la limitación al derecho compensatorio. En la consulta vinculante V3527-16[617], una entidad A ostenta el 100 por ciento de la participación en una entidad B y, a su vez, esta última posee la totalidad de las acciones de la entidad E que resulta estar inactiva y posee en su haber bases imponibles negativas pendientes de compensar. En el hipotético supuesto de que A absorbiera a B, de manera indirecta ya tenía la totalidad de las participaciones de E. Con todo, si en el momento de haber generado esta las bases imposibles negativas, el esquema previo tuviera ya esa forma, entenderemos que el requisito previsto por la letra b) no será de cumplimiento. Esto concluye la DGT estableciendo: *«De acuerdo con el apartado 4 del artículo 26 de la LIS, se limita la compensación de bases imponibles negativas de una entidad si la misma ha sido adquirida por una entidad o un grupo de entidades con posterioridad al período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas, si, con carácter previo, no se poseía una participación de, al menos el 25%. Dichas circunstancias no concurren con ocasión de la fusión indicada por cuanto la participación en E ya se poseía por el mismo grupo con carácter previo a la realización de dichas operacio-*

[617] Consulta vinculante V3527-16, de 27 de julio de 2016, de la Dirección General de Tributos.

nes. Por tanto, no procede la aplicación de la limitación establecida en el apartado 4 del artículo 26 de la LIS».

Podemos afirmar que la participación indirecta sí ha de tenerse en cuenta para el cálculo de los límites previstos en el apartado cuarto del vigésimo sexto precepto de la LIS. Mismo sentido tomará con anterioridad las consultas vinculantes previamente pormenorizada V2728-15, o la V0416-18.

Por ello, en los supuestos de existir grupo de personas o entidades vinculadas, el grado de participación en la sociedad con bases imponibles negativas pendientes de compensación será determinado adicionando los porcentajes en posesión por todas las personas o entidades que forman parte de aquel, con independencia de su residencia. Este porcentaje será determinado en el momento en el que la adquisición sea materializada, con independencia, como ya hemos recalcado, de su mantenimiento posterior.

3.4.4.2.4 *Fecha relativa a la adquisición de las participaciones*

Una cuestión que no podemos pasar por alto es la determinación del momento en el que se entiende producida la adquisición de las participaciones. Para poder trabajar sobre ello con mayor profundidad, creemos conveniente efectuar un pequeño estudio de la postura del Tribunal Constitucional acerca de la retroactividad en materia tributaria.

3.4.4.2.5 *Análisis constitucional acerca de la retroactividad tributaria*

Sin la pretensión de realizar un extenso análisis acerca de la retroactividad de la normativa tributaria, en primer lugar, conviene traer a colación el artículo 10 de la LGT, en donde se regula el ámbito temporal de las normas tributarias. Dispone su segundo apartado que *«salvo que disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento»* estableciendo el párrafo siguiente que *«las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».*

El sentido otorgado por el legislador no atiende a fines aleatorios, ya que del tercer apartado del artículo 9 de nuestra Carta Magna extraemos que

esta *«garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».*

Pues bien, acudiendo a la génesis jurisprudencial del Alto Tribunal al respecto, hemos de mencionar la STC 8/1982 [618], en cuyo Fundamento Jurídico 3.º argumenta que *«basta rememorar aquí los arts. 9.3 y 83 b) de la Constitución para convenir que el límite de la retroactividad in peius de las leyes no es general, sino limitado a las leyes ex post facto sancionadoras o las restrictivas de derechos individuales. Por lo demás, la interdicción absoluta de la retroactividad conduciría a situaciones congeladoras del ordenamiento jurídico, a la petrificación de situaciones dadas, que son contrarias a la concepción que fluye del art. 9.2».* De este modo, facultaba la posibilidad de la existencia de normas retroactivas, excepcionando lo previsto por el artículo 9.3 CE. La misma línea jurisprudencial encontraremos en el Fundamento Jurídico 3.º de la STC 6/1983, entre otras.

Con posterioridad, haciendo un mayor hincapié en el ámbito que nos afecta, la STC 126/1987 [619] en sus Fundamentos Jurídicos 9.º y ss., plasma la posibilidad de la elaboración de una norma tributaria de carácter retroactivo estableciendo que *«no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva. La prohibición que el art. 9.3 C.E. establece tan sólo para las "disposiciones sancionadoras no favorables" y para las "restrictivas de derechos individuales" se extendía también a las fiscales en el Anteproyecto de la Constitución, y la inclusión de las mismas se mantuvo en el Informe de la ponencia, pero desapareció en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales por estimarse que la causa de la prohibición ha de buscarse en todo caso en el carácter sancionador o restrictivo de las leyes, no en el objeto específico de las normas, y que la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal».*

Como vemos, la motivación de tal posibilidad radica en que únicamente la prohibición ha de atañer al carácter sancionador o restrictivo de las normas, no en su objeto específico. De no ser esto así, una irretroactividad en el escenario fiscal podría desencadenar en la inviabilidad de una hipotética reforma. A renglón seguido, continuaba incidiendo la citada

[618] Sentencia del Tribunal Constitucional 8/1982, de 4 de marzo de 1982; ECLI:ES:TC:1982:8.
[619] Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio de 1987; ECLI:ES:TC:1987:126.

Sentencia en la particularidad inherente al panorama tributario: *«no cabe considerar, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que expresamente se refiere el art. 9.3 de la Constitución, por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental»*. Volvía a subrayar de este modo el Máximo Intérprete, la procedencia del establecimiento de legislaciones retroactivas, pero esta vez haciendo un mayor énfasis en las particularidades que emanan de lo tributario, por ejemplo, el cumplimiento de los principios de capacidad económica o de justicia.

Así las cosas, tirando del hilo y avanzando por eje de la línea relativa a la retroactividad, llegamos a un punto de inflexión que provocará un importante giro jurisprudencial, refiriéndonos con ello a la STC 197/1992 [620]. De su Fundamento Jurídico 4.º se desprende una dicotomía en tanto al término de retroactividad nos referimos, engarzada dentro del contexto de la seguridad jurídica: *«resulta relevante distinguir entre una retroactividad «auténtica», donde la prohibición de retroactividad operaría plenamente y sólo cualificadas excepciones podrían oponerse a tal principio, y otra irretroactividad «impropia», donde la licitud o ilicitud de la medida retroactiva dependería de una ponderación de bienes que tuviese en cuenta ciertamente la seguridad jurídica, pero también las circunstancias del supuesto, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, etc.; habría retroactividad auténtica cuando se pretendiesen anudar efectos jurídicos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la Ley y ya consumadas, mientras existiría una retroactividad impropia, cuando se afectasen situaciones jurídicas actuales y aún no concluidas».* De este modo subía al escenario dos subtipos de retroactividad; por un lado, la «auténtica» que consiste en situaciones originadas y concluidas con carácter previo a la entrada en vigor de la norma en cuestión, considerándose esta inconstitucional. Por otro lado, existirá la «impropia» que emana de aquellas situaciones en las que el suceso está originado de manera previa a la entrada en vigor de la normativa última, empero, todavía no habrá finalizado cuando esta hubiera hecho lo propio, debiendo atender a los principios de seguridad jurídica y capacidad económica para poder dilucidar su posible inconstitucionalidad.

[620] Sentencia del Tribunal Constitucional 197/1992, de 19 de noviembre de 1992; ECLI:ES:TC:1992:197.

A la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, esta postura será reiterada de manera frecuente. *Verbi gratia* en la STC 205/1992 [621] en su Fundamento Jurídico 2.º, o en la posterior STC 182/1997 [622], donde en su Fundamento Jurídico 11.º volverá a traer a colación la misma línea jurisprudencial.

Acudiendo a los últimos pronunciamientos de nuestro Máximo Intérprete, conviene hacer alusión a la STC 121/2016 [623] en la que es sintetizada buena parte de su jurisprudencia respecto a la retroactividad de la normativa tributaria, donde a tenor de su Fundamento Jurídico 4.º, concluye al respecto que *«no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público».*

Por último, debemos mencionar a la más reciente STC 62/2023 [624], que sostiene en su Fundamento Jurídico 6.º, una réplica de la postura que venía sosteniendo este Tribunal: *«es obligado referirse a la STC 182/1997, de 28 de octubre, cuyo fundamento jurídico 11 c) distinguió entre la retroactividad auténtica, o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. La primera es aquella en la que "la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas"».* A lo que continúa *«por su parte, la retroactividad en grado medio "se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas"».*

Engarzando este análisis con lo regulado por la LGT, conviene subrayar que esta, en el apartado segundo de su artículo 10, no proscribe la retroactividad en la normativa tributaria *estricto sensu*, sino que deja la puerta abierta a su posible aplicación, estableciendo el inciso de *«salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efectos retroactivos».* De no ser así, estaría actuando en sentido contrario a la jurisprudencia constitucional o a lo dispuesto por el Código Civil, donde, en el tercer apartado de su segundo artículo está recogido que *«las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario».*

---

621 Sentencia del Tribunal Constitucional 205/1992, de 26 de noviembre de 1992; ECLI:ES:TC:1992:205.
622 Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre de 1997; ECLI:ES:TC:1997:182.
623 Sentencia del Tribunal Constitucional 121/2016, de 23 de junio de 2026; ECLI:ES:TC:2016:121.
624 Sentencia del Tribunal Constitucional 62/2023, de 24 de mayo de 2023; ECLI:ES:TC:2023:62.

3.4.4.2.6 *Retroactividad relativa al artículo 26.4 de la LIS*

La realización de esta somera pormenorización encuentra su motivación en el análisis de cierta doctrina administrativa al hilo de prohibición a la compensación de las bases imponibles negativas que a continuación realizaremos.

De este modo, llevando estas líneas hacia el Impuesto sobre Sociedades, al tratarse de un tributo periódico la regulación actualmente vigente –Ley 27/2014– se aplicaría en todos aquellos períodos impositivos comenzados desde su entrada en vigor a tenor del décimo artículo de la LGT.

El mismo criterio recoge la Disposición final duodécima de la propia LIS, estableciendo que su entrada en vigor será el día 1 de enero de 2015, aplicándose a todos los períodos impositivos iniciados desde la expresada fecha, tal y como expusimos en su momento.

Relacionado con lo anterior, la consulta vinculante V1677-18[625] sale al paso de la cuestión planteada por la entidad consultante de si podrían llevarse a cabo la compensación de bases imponibles negativas en el escenario de una compraventa realizada en el año 2014. En su respuesta, la DGT pone de manifiesto, en primer lugar, la existencia del régimen transitorio previsto en la Disposición transitoria vigésima primera, que faculta a compensar bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado desde el 1 de enero de 2015 en ejercicios siguientes. A lo que continúa argumentando que, pese a que la compraventa de participaciones hubiera sido efectuada con anterioridad a la entrada en vigor de la vigente LIS, ante la ausencia de un régimen transitorio, la limitación a la compensación de bases imponibles negativas será aplicable con efectos de los ejercicios que tuvieran su inicio desde el 1 de enero de 2015, siempre que existan bases imponibles negativas pendientes de compensación en ellos, *«con independencia de que los requisitos y condiciones exigidos se hubiesen producido en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha».*

Un año más tarde efectuará la DGT una respuesta con un contenido más elaborado, en donde se produce un giro de 180 grados en el sentido de su dictamen, ante una consulta vinculante con un contenido similar, concretamente la V2178-19[626]. De su descripción de los hechos extraemos que, teniendo bases imponibles negativas a compensar de ejercicios previos, a fecha de septiembre de 2014, la totalidad de la consultante fue adquirida por nuevos accionistas, modificando estos últimos la actividad de la sociedad. La cuestión

[625] Consulta vinculante V1677-18, de 13 de junio de 2018, de la Dirección General de Tributos.
[626] Consulta vinculante V2178-19, de 14 de agosto de 2019, de la Dirección General de Tributos.

planteada es si resultará de aplicación lo previsto en la Ley 27/2014 en la relación la prohibición a la compensación de bases imponibles negativas presente en su artículo 26.4 ya que el momento en el que la adquisición fue llevada a cabo es anterior a la entrada en vigor de la citada norma.

La respuesta otorgada por el Centro Directivo en primer lugar trae a colación la limitación vigente en el momento de la adquisición –2014– que emanaba del artículo 25.2 del TRLIS, donde se recogía una limitación a la compensación en aquellos supuestos en los que se produjera un cambio en accionariado, de manera análoga pero no tan prolija como la prevista en el cuarto apartado del artículo 26 de la actual LIS. Tras esto, la Administración pondrá la pelota sobre el tejado del Tribunal Económico-Administrativo Central, ya que remite directamente a una resolución de aquel, concretamente del 3 de febrero de 2010 [627], y a su Fundamento de Derecho 2.º

En esta última es abordada una situación realmente similar, pero pivotando sobre las dos normativas previas al propio TRLIS, la Ley 43/1995 y la Ley 61/1978. Recordemos que la restricción a la compensación de bases imponibles negativas como una medida antifraude en los supuestos en los que incurriera un cambio de accionariado fue introducida por vez primera en la Ley 43/1995 y, por su parte, ni la Ley 61/1978 ni su desarrollo reglamentario nada regulaba al respecto. Así, la citada Resolución versa sobre el supuesto donde un contribuyente poseedor de bases imponibles negativas generadas bajo la vigencia de la LIS del 1978 y aplicadas, *a posteriori*, bajo el vigor de la LIS 1995, sufre una regularización de la Inspección en la que se le aplica la restricción prevista en la segunda norma, pero no así en la primera.

Así pues, esgrime el TEAC que, la clave de bóveda para desenredar esta madeja deriva del momento en el que el hecho determinante se hubiera producido, entendiendo por este la adquisición de las participaciones de la entidad. En este punto, pone de relieve la distinción entre los dos tipos de retroactividad previstas en la doctrina del Máximo Intérprete: la propia y la impropia.

En el ámbito que nos ocupa, argumenta el Tribunal que, tendrá lugar la primera en cuanto la restricción presente en la Ley 43/1995 fuera aplicable a bases imponibles negativas generadas bajo la vigencia de la Ley 61/1978 y, del mismo modo, el hecho determinante –la adquisición de las participaciones– se produjera también bajo el vigor de esta. En este caso, la retroactividad sería inconstitucional.

---

[627] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 3 de febrero de 2010: RG (2634/2009).

Por su parte, hablaremos de retroactividad impropia en aquellas ocasiones en las que las bases imponibles negativas potencialmente compensables hubieran sido generadas bajo la vigencia de la Ley 61/1978 pero, *a sensu contrario,* el hecho determinante hubiera tenido lugar bajo la vigencia de la norma que prevé la restricción, esto es, la Ley 43/1995. En concreto, esgrime que *«se violentaría dicho principio general de irretroactividad si se pretendiere aplicar la restricción respecto de bases imponibles negativas nacidas bajo la vigencia de la Ley 61/1978 (esto es, antes de la entrada en vigor de la Ley 43/1995) si el hecho determinante de la restricción (esto es, la adquisición de una participación mayoritaria del capital de la sociedad con pérdidas) hubiere tenido lugar también con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995».*

Con todos los ingredientes puestos sobre la mesa, concluye el TEAC lo siguiente*: «sí que entendemos aplicable la restricción a la compensación de bases imponibles negativas nacidas en 1995, con mayor razón la entendemos aplicable a las nacidas en 1996 toda vez que, en este caso, tanto el nacimiento de la base negativa como el hecho determinante de la restricción y la aplicación de la compensación han tenido lugar bajo la vigencia de la Ley 43/1995».*

Bajo el amparo de la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, conviene mencionar que la postura previamente expuesta ya habría sido adoptada en el pasado, concretamente en la Resolución del 27 de octubre de 2006 [628].

Volviendo ahora a la consulta vinculante en cuestión, con posterioridad a tal remisión únicamente concluye que *«el criterio contenido en la resolución transcrita es aplicable al supuesto planteado en el escrito de consulta por lo que, en la medida en que la adquisición de la participación mayoritaria del capital de la sociedad con pérdidas se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS, la limitación aplicable a la compensación de bases imponibles negativas sería la vigente en el momento de dicha adquisición, esto es, la regulada en el artículo 25.2 del TRLIS».*

Con esto, a modo de epítome, la respuesta otorgada por la Administración a la entidad consultante es diáfana: como la adquisición mayoritaria de las participaciones tuvo lugar de manera previa a la vigencia de la Ley 27/2014 –en 2014–, en línea con la resolución del TEAC, le será de aplicación la restricción prevista por el TRLIS en su artículo 25.2. Como vemos, el criterio que emana del Centro Directivo es totalmente opuesto al previsto en la ya mencionada consulta V1677-18, que permitía la aplicación de lo regulado por la ac-

[628] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo del 27 de octubre de 2006; RG (3621/2005).

tual LIS para articular la limitación prevista en el apartado cuarto de su vigésimo sexto precepto en el ámbito de una adquisición mayoritaria de las participaciones acaecida de forma previa a su entrada en vigor.

Conviene destacar que la novedosa postura de la Administración será replicada en las consultas vinculantes V3284-19[629] y la más reciente V1828-23[630].

3.4.4.2.7 *Otras circunstancias previstas en el artículo 26.4 c) de la LIS*

Resulta conveniente, del mismo modo, subrayar qué sucederá en tanto no se cumplan las particularidades previstas en la letra *c*) del cuarto apartado del artículo 26 de la LIS.

A la luz de la doctrina administrativa, en la consulta vinculante V1110-16[631] está recogido tal supuesto. En ella, el consultante –persona física– pone de manifiesto la incógnita de si resultaría procedente la compensación de bases imponibles negativas generadas por una sociedad limitada de manera previa a su hipotética compra, contra bases imponibles positivas de ejercicios futuros. Adicionalmente afirma tanto que el porcentaje de participación que prevé adquirir sería un 100 por ciento de las participaciones y hasta la fecha no mantenía vinculación alguna con la mercantil, como que la entidad venía realizando actividades económicas en los tres meses anteriores con la intención de seguir realizando la misma.

Con esto, analizando tal situación, a *priori*, lo establecido en los puntos *a) y b)* del apartado cuarto del artículo 26 LIS, parece verse cumplido, ya que por un lado la mayoría del capital social será adquirido con posterioridad a la conclusión del período impositivo objeto de generación de las bases imponibles negativas potencialmente compensables y, por otro lado, su participación de manera previa al término de este era claramente inferior al 25 por ciento.

Como de los datos aportados por el consultante, no extraemos el cumplimiento de ninguna de las circunstancias previstas en el apartado *c)* del citado artículo, no le será de prohibición la futura compensación de bases las bases imponibles negativas que la empresa había gestado en períodos previos. Así las cosas, resuelve la Administración, de modo somero que *«parece que la entidad cuyas participaciones pretende adquirir el consultante realiza una actividad económica, por lo que en principio no concurren en el presente su-*

[629] Consulta vinculante V3284-19, de 28 de noviembre de 2019, de la Dirección General de Tributos.
[630] Consulta vinculante V1828-23, de 26 de junio de 2023, de la Dirección General de Tributos.
[631] Consulta vinculante V1110-16, de 21 de marzo de 2016, de la Dirección General de Tributos.

puesto de hecho las circunstancias a que se refiere el apartado 4 del artículo 26 de la LIS, para la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes, por lo que la entidad podrá compensar las bases imponibles negativas pendientes con los resultados positivos de con los límites y condiciones señalados anteriormente». No obstante, se mantiene cautelosa advirtiendo que *«la contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada».*

Dada la complejidad en la casuística inherente a la regulación de esta prohibición a la práctica compensatoria, creemos que no está de más la introducción de esta última aclaración otorgada por la DGT, para evitar posibles abusos o picarescas por parte de los obligados tributarios. No obsta ello para que consideremos la respuesta realmente escueta haciendo únicamente alusión a la realización de una actividad económica.

De manera parecida, en la consulta vinculante V1487-18 [632], la respuesta proporcionada por el Centro Directivo es cautelosa y precavida, debido a que, de la descripción de los hechos únicamente puede extraerse información relativa a los puntos *a)* y *b)* del artículo 26.4 LIS. Concluye la Administración la imposibilidad de otorgar una respuesta con carácter vinculante al sostener que *«de acuerdo con los datos aportados, en el año 2011, la entidad A adquirió el 100% del capital social de la entidad B, habiendo tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión de los períodos impositivos a los que corresponden las bases imponibles negativas, por lo que se cumplen los requisitos previstos en los apartados a) y b) del artículo 26.4 de la LIS. Por lo tanto, si se cumple alguna de las circunstancias previstas en el apartado c) del mismo artículo, las bases imponibles negativas de la entidad B no podrán ser objeto de compensación. Manifiesta el texto de la consulta que la entidad consultante ha venido realizando explotaciones económicas de forma ininterrumpida, pero no aclara el cumplimiento de los apartados 2.º, 3.º y 4.º de la letra c), por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse respecto a la compensación de las bases imponibles negativas de la entidad B».*

[632] Consulta vinculante V1487-18, de 31 de mayo de 2018, de la Dirección General de Tributos

Similar circunstancia acaece en la consulta vinculante V1400-19 [633], en la que con los datos aportados en la propia descripción de los hechos la Administración verifica el cumplimiento de las letras *a)* y *b),* pero sin embargo no se pronuncia al respecto de la posible consumación de alguna de las circunstancias previstas en la *c).*

Por otra parte, debido a la divergencia a la que se ven sometidas las entidades patrimoniales por parte del legislador en relación con otras sociedades que no ostentan tal consideración, conviene resaltar que únicamente les será proscrita la práctica compensatoria de bases imponibles generadas en períodos impositivos previos en aquellos supuestos en los que concurran los puntos *a)* y *b)* del artículo 26.4 LIS, tal y como puede extraerse de un pormenorizado análisis del referido precepto.

Este criterio será esgrimido por la DGT en la consulta vinculante V0570-19 [634], en la que una entidad patrimonial que realiza la actividad de arrendamientos de viviendas tiene previsto comenzar el desarrollo de otras dos actividades diferentes a la que venía realizando. La cuestión que formula a la Administración es si existe alguna limitación a la hora de compensar las bases imponibles negativas con los beneficios procedentes de las nuevas actividades. Tras la exposición de la totalidad del artículo 26 LIS, concluye esta que el derecho a compensar bases imponibles negativas no resulta afectado por el hecho de que la mercantil ostente la consideración de patrimonial y *a posteriori* desarrolle actividades económicas, siempre y cuando no incurra en las circunstancias que den lugar a la aplicación del 26.4 LIS. Lo cierto es que la entidad consultante no aporta ningún tipo de información relativa a la adquisición o transmisión de participaciones, por lo que entendemos que únicamente dará comienzo a la realización de dos nuevas actividades. Así la respuesta de la Administración es contundente al respecto, sí podrá llevar a cabo la compensación de bases imponibles negativas, siempre y cuando no cumpla ningún requisito que desencadene su proscripción.

Pero en este punto conviene preguntarse qué momento será tenido en cuenta para determinar la condición de entidad patrimonial. La postura plasmada por la DGT en la consulta vinculante V1486-18 [635], no es en absoluto baladí. En ella, la consultante es una entidad patrimonial y posee en su activo bases imponibles negativas pendientes de compensar de períodos impositivos previos a atesorar tal condición. La particularidad de este caso radica, tal y

[633] Consulta vinculante V1400-19, de 12 de junio de 2019, de la Dirección General de Tributos.
[634] Consulta vinculante V0570-19, de 19 de marzo de 2019, de la Dirección General de Tributos.
[635] Consulta vinculante V1486-18, de 31 de mayo de 2018, de la Dirección General de Tributos.

como emana de la descripción de los hechos en que, con posterioridad a la gestación de las citadas bases, el socio único vendió la totalidad de sus participaciones a dos personas físicas por partes iguales. Por lo tanto, a través de esta consulta, pretende la sociedad discernir si puede compensar las bases imponibles negativas generadas con carácter previo a presumirse patrimonial.

De este modo, al pasar tales condiciones a través de la lupa del artículo 26.4 LIS, podemos observar cómo concurre lo previsto tanto en su punto *a)* como *b)*. Atendiendo *stricto sensu* a lo establecido en el c), podríamos llegar a la conclusión de que, al tener tal consideración, la mercantil no podría realizar compensación de bases imponible negativa alguna. No obstante, bajo el criterio de la Administración, la clave de bóveda estriba en el momento que estas se hubieran generado y, como hicieron lo propio cuando la sociedad no era patrimonial, no será de cumplimiento lo previsto en el referido punto. De un modo fáctico, la entidad, podrá llevar a cabo la práctica compensatoria. Así lo hace saber a través de su respuesta, donde dictamina, después de exponer la regulación pertinente, que *«para determinar si procede la aplicación de la limitación prevista en el artículo 26.4 de la LIS, a la compensación de las bases imponibles negativas generadas en periodos anteriores, es preciso que concurran las circunstancias establecidas en las letras a), b), y alguna de las dispuestas en la letra c). Por tanto, puesto que no concurren en el presente supuesto de hecho las circunstancias a que se refiere el apartado 4 del artículo 26 de la LIS, para la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes, la entidad consultante podrá compensar las bases imponibles negativas pendientes con los límites y condiciones señalados anteriormente».*

Lo cierto es que tal conclusión puede considerarse ciertamente somera, dejando sin especificar cuáles son las circunstancias que se cumplen y cuáles no. Sin embargo, parece obvio que lo recogido en las letras *a)* y *b)* es de estricto cumplimiento: por un lado la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad son transmitidos con posterioridad a la conclusión del período impositivo en el que se generaron las bases imponibles negativas; y por otro lado, las personas que lo adquieren tenían una participación inferior al 25 por ciento con carácter previo a la conclusión del ejercicio en el que fueron originadas.

La piedra angular en la postura del Centro Directivo parece radicar en el punto *c)*, estableciendo que el momento a tener en cuenta la consideración de la entidad como patrimonial, será cuando las bases imponibles negativas hubieran sido generadas y no el de la transmisión de las participaciones. Este criterio puede resultar ciertamente sibilino ya que la redacción literal que ema-

na de aquel es: *«la entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias».*

3.4.4.3 Supuestos en los que procede la proscripción

Contrario sensu a lo anteriormente expuesto, queremos también mostrar aquellos casos en los que sí resulta de aplicación lo previsto en el cuarto apartado del artículo 26 de la LIS bajo el prisma de la doctrina administrativa.

De este modo, en la consulta vinculante V3965-16 [636], la consultante, una sociedad limitada que no ejercía actividad económica alguna desde el año 2010, tiene bases imponibles pendientes de compensar de los ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009, 2013 y 2014. Tras una recomposición en la distribución de su capital social, su pretensión es dilucidar si procede o no la compensación de aquellas. Así con todo, con carácter previo a 2015 su accionariado era dividido en un socio A, y otro B, con una participación de un 99,9 por ciento y un 0,01 por ciento de manera respectiva. Posteriormente, en enero del año 2015, al incorporarse dos nuevos socios –C y D–, A transmite toda su participación, pasando a tener ahora el socio B una participación de un 33,4 por ciento y el C y D un 33,3 por ciento cada uno. De manera adicional, en ese mismo momento, comienza a realizar dos nuevas actividades. Sin embargo, la situación no quedará en este punto, ya que, en el mismo mes del 2016, el socio D vende todas sus participaciones, teniendo ahora B y C un 50,1 por ciento y un 49,9 por ciento. Con todos estos datos sobre el tablero tendremos que ver si en esta particular situación se verifica el cumplimiento del triple test, teniendo en cuenta la fecha de generación de las bases imponibles negativas que se pretenden compensar.

Así, atendiendo al punto *a)* del artículo 26.4 LIS, la mayoría del capital social fue adquirido con posterioridad a la conclusión del período impositivo en el que fueron generadas las bases imponibles negativas debido a que, en el año 2015 el socio A que ostentaba el 99,9% de la participación vendió todas sus participaciones.

En cuanto a lo previsto por el punto *b)* del mismo artículo, no será menos cierto que tanto B como C tenían una participación inferior al 25 por ciento de manera previa al 2015. Estamos en condiciones de afirmar que concurre el cumplimiento de ambas circunstancias, por lo que tendremos que estar a la posibilidad de que se produzca alguna condición de las recogidas en el punto *c).*

[636] Consulta vinculante V3965-16, de 20 de septiembre de 2016, de la Dirección General de Tributos.

Como desde el año 2010 la empresa no ejercía actividad alguna y, en el año 2015 tienen comienzo dos nuevas, podemos dar por hecho el cumplimiento de lo previsto en el artículo 26.4.*c).2.º* de la LIS. Debido al hecho de superar el triple test, no procede la compensación de las bases imponibles negativas generadas en los ejercicios previamente expuestos. Con todo, resuelve la Administración, después de poner sobre el tablero la regulación correspondiente que *«… en el caso concreto planteado en el escrito de consulta, la entidad consultante tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar originadas en los periodos 2006, 2007, 2008, 2009, 2013 y 2014. De acuerdo con el apartado 4 del artículo 26 de la LIS, se limita la compensación de bases imponibles negativas de una entidad si la misma ha sido adquirida por una entidad o un grupo de entidades con posterioridad al período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas, si, con carácter previo, no se poseía una participación de, al menos el 25%. De acuerdo con los datos aportados, el 21 de enero de 2016, PF2 adquirió la mayoría del capital social, habiendo tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión de los períodos impositivos a los que corresponden las bases imponibles negativas y la entidad consultante inició una nueva actividad en el año 2016 en los términos del artículo 26.4.c) 2.º de la LIS, por lo que no procede la compensación de las bases imponibles negativas correspondientes a los ejercicios 2006, 2007, 2008, 2009, 2013 y 2014»* [637].

[637] Véase que la DGT en su respuesta se confunde de año en el que las nuevas actividades tienen comienzo. Tal y como emana de la descripción de los hechos, esto ocurre el 1 de abril de 2015. No obstante, ello no afectará al sentido de la contestación.

CAPÍTULO IV. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS AL AMPARO DE LOS REGÍMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Una vez pormenorizada la compensación de bases imponibles negativas en el ámbito del régimen general del IS, debemos de proceder ahora a analizar lo previsto dentro de los regímenes especiales en relación con la referida práctica.

Siguiendo el mismo criterio que el empleado en las normativas previas, optó el legislador por regularlos a todos bajo el amparo de un único título de la LIS, concretamente el VII –Regímenes tributarios especiales–, en el que cada uno de ellos se cobija dentro de un capítulo, a partir del segundo[638]. De este modo, se afianzaba una mayor sistematización en su contenido.

A modo de epítome, en la actualidad ostentan vigencia diecisiete, concretamente los que siguen: agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas; entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda; sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional; instituciones de inversión colectiva; sociedades patrimoniales; régimen de consolidación fiscal; régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea; régimen fiscal de la minería; régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos; transparencia fiscal internacional, incentivos fiscales para las empresas de reducida dimen-

[638] En el Capítulo I del Título VII están reguladas ciertas disposiciones genéricas para todos los regímenes especiales, concretamente en el art. 47 LIS. En su primer apartado se establece que *«son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate»* y por su parte el posterior: *«las normas contenidas en los restantes títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en este título»*.

sión; régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero; régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros; régimen de entidades parcialmente exentas; régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común; régimen de las entidades navieras en función del tonelaje y por último el régimen de las entidades deportivas.

Pese a los no pocos integrantes que delimitan las fronteras de los regímenes especiales, haremos hincapié únicamente en aquellos que revistan un especial trato a la hora de compensar bases imponibles negativas; esto es: agrupaciones de interés económico españolas, europeas y de uniones temporales de empresas, régimen de consolidación fiscal, régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, y por último, pese a que no estén resguardadas bajo un régimen fiscal especial, debemos de hacer alusión a las entidades cooperativas.

Adviértase que no procederemos a realizar un análisis pormenorizado de los referidos regímenes, sino únicamente pondremos de manifiesto las incidencias más relevantes en cada uno de ellos en relación con la práctica de compensación de bases imponibles negativas, lo que realizaremos siguiendo el orden de su regulación en la LIS y dejando para el final el régimen fiscal de las entidades cooperativas, cuya regulación se encuentra en una legislación autónoma.

4.1 AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO ESPAÑOLAS, EUROPEAS Y DE UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

Así pues, el primer régimen objeto de análisis será el previsto para las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, recogido en el Capítulo II del Título VII de la LIS.

En general, la tributación de estas agrupaciones será autónoma de la que pudiera derivar a la realizada por sus socios por las propias actividades empresariales que desarrollen. En este sentido, el proceder otorgado por parte del legislador parece responder a una suerte de transparencia fiscal, determinando que las bases imponibles, independientemente de su signo, sean atribuidas a los socios [639].

[639] *Vid.* González Martínez, T. (2013). Agrupaciones de Interés Económico, españolas y europeas y uniones temporales de empresas. En E.Y. Abogados. *Impuesto sobre Sociedades, Regímenes especiales y especialidades territoriales*. Tomo III. Aranzadi. Navarra, págs. 332 y 333.

Pese a que entre las agrupaciones de interés económico y las Uniones Temporales de Empresas, existan ciertas diferencias como por ejemplo la existencia de personalidad jurídica de las primeras y la inexistencia en las segundas, ambas entidades tienen unos fines parecidos. Relacionado con esto, BAS SORIA [640] subraya que estas sociedades *«tienen un contenido similar, como fórmulas de colaboración empresarial, con un objeto determinado, bien sea la realización de una actividad auxiliar de interés mutuo, bien sea llevar a cabo y en común una obra, servicio o suministro concreto»* infiriendo al respecto de su régimen fiscal que *«se va a caracterizar por una transparencia de las entidades, que cumplirán sus obligaciones propias, salvo el pago de la deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, imputando a sus partícipes las bases imponibles y demás magnitudes relevantes»*. Por su parte Raventós Calvo [641], realiza una distinción entre ambas figuras, estableciendo que las AIE's *«no están limitadas a un objetivo específico»* y tienen *«carácter permanente (o cuasipermanente)»*, mientras que las UTE´s sí estarán limitadas a un objetivo concreto como *«la ejecución de una obra, suministro o servicio»* y *«tienen una duración limitada en el tiempo»* a lo que concluye que *«las UTES se utilizan sobre todo en el ámbito de las construcciones de especial complejidad o envergadura donde solo unos de los partícipes no está en condiciones de asumir, por sí solo el riesgo o la inversión necesaria; por su parte, las AIEs persiguen facilitar el desarrollo de la actividad de sus miembros o mejorar sus resultados mediante la creación, por ejemplo, de centrales de compra o de venta, distribución, centros de investigación y desarrollo tecnológico, e incluso a través de la fabricación conjunta de determinados bienes»*.

De este modo serán articuladas como figuras jurídicas arraigadas con la cooperación interempresarial, que aparecen caracterizadas tanto por las normas de Derecho sustantivo que las regulan, como las de naturaleza formal [642]. Lo regulado en el presente régimen son las particularidades tanto materiales como formales en aquellos supuestos particulares que divergen de lo estipula-

---

[640] *Vid.* Bas Soria, J.M (2017). Regímenes tributarios especiales. Régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas. En Sánchez Pedroche, J. A. (Dir.) Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria. Tirant Lo Blanch. Valencia, pág. 1039.

[641] *Vid.* Raventós Calvo, E. (2003). Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas en el Impuesto sobre Sociedades. En Rubio Guerrero, J.J (Dir.). Manual del Impuesto sobre Sociedades. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pág. 767.

[642] *Vid.* Díaz-Arias, J.M. (2007). *Ley comentada…* Ob. cit., pág. 367.

do para el régimen general, y que derivan del Capítulo II del Título VII de la LIS [643].

4.1.1 **Agrupaciones de interés económico españolas**

En primer lugar, tenemos que atender a las agrupaciones de interés económico españolas, reguladas en el artículo 43 de la LIS. Con carácter general se establece que aquellas agrupaciones de interés económico reguladas por la *Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico*, se regirán por las normas generales del IS, exceptuando ciertas especialidades que a renglón seguido son expuestas dentro de su primer apartado:

> *«a) Estarán sujetas a las obligaciones tributarias derivadas de la aplicación de esta Ley, a excepción del pago de la deuda tributaria por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.*
>
> *En el supuesto de que la entidad aplique la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 41 de esta Ley en relación con esa misma parte.*
>
> *b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo:*
>
> *1.º Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 16 de esta Ley, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.*
>
> *2.º La reserva de capitalización que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley, no haya sido aplicada por estas entidades en el período impositivo. La reserva de capitalización que se impute a sus socios no podrá ser aplicada por la entidad, salvo que el socio sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*
>
> *3.º Las bases imponibles positivas, minoradas o incrementadas, en su caso, en la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de esta Ley, o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.*
>
> *4.º Las bases de las deducciones y de las bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según correspon-*

[643] *Vid.* Carbajo Vasco, D. (2006). El régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas. En Rodríguez Ondarza, J.A. (Dir.) *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*. Editorial Aranzadi. Navarra, pág. 522.

da por aplicación de las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

La reserva de nivelación de bases imponibles a que se refiere el artículo 105 de esta Ley se adicionará, en su caso, a la base imponible de la agrupación de interés económico».

Las agrupaciones de interés económico españolas verán sometida a la imposición del IS aquella fracción de su base imponible no imputable a sus socios: la parte que corresponda a socios no residentes sin establecimiento permanente en territorio español.

Así con todo, lo relevante dentro de nuestro estudio será lo recogido dentro del tercer punto de la letra *b)*; es decir, tanto las bases imponibles negativas como las positivas, minoradas o incrementadas estas últimas debido a la aplicación de la reserva de nivelación, se imputarán *a priori* a sus socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo.

Una restricción será establecida al respecto y es que las bases imponibles negativas que imputen a sus socios residentes en territorio español o con establecimiento permanente, no serán compensables por la entidad que las obtuvo. Esto encuentra su justificación en que, debido a la imputación de las bases imponibles negativas a sus socios, estos la aplicarán en el cálculo de su propio impuesto, por lo que, en el caso de permitirse la posterior compensación por la AIE, se estaría produciendo un doble cómputo de la base imponible negativa; por un lado, en la sede de los socios y por otro lado por la propia AIE [644]. Por su parte, el socio podrá compensársela en un futuro, si no tiene base imponible propia que pudiera absorber la negativa que provenga de la AIE [645].

Contrario sensu, en cuanto la base imponible negativa fuera generada por socios no residentes en territorio español y sin establecimiento permanente, al no imputársela ellos, sí será compensable proporcionalmente a su generación por estos contra las rentas positivas que obtenga la AIE. Por ello, para determinar los supuestos en los que una AIE, puede llevar a cabo la compensación de bases imponibles negativas, debemos de estar a la residencia de los socios, así como a la existencia o no de un establecimiento permanente.

Al hilo de la relación que esta práctica tiene con las AIE´s, conviene traer a colación una reflexión de Bas Soria contradiciendo la extrañeza que pudiera

[644] *Vid.* Bas Soria, J.M (2017). Regímenes tributarios especiales... Ob. cit., pág. 1043.
[645] *Vid.* Raventós Calvo, E. (2003). Agrupaciones de interés económico… Ob. cit., pág. 771.

surgir en cuanto este tipo de entidades compensen bases imponibles negativas, derivada del hecho de que al desarrollar fundamentalmente una actividad auxiliar a favor de sus socios, realizarán fundamentalmente operaciones vinculadas, lo que de ello se pudiera desprender que cubran todos sus costes e inclusive incurrieran en algún beneficio. Ante esto, el referido autor sostiene que *«esta opinión, frecuentemente sostenida, equivoca un elemento esencial de la operación vinculada. La vinculación obliga a valorar una operación por su valor de mercado, que es el que hubieran convenido partes independientes, lo que no supone* […] *un beneficio»* ante esto concluye que *«si la gestión de la AIEE es antieconómica* […] *las operaciones realizadas con sus socios, aun realizadas a precio de mercado, pueden dar lugar a una base negativa»* [646].

Vinculado con la compensación de bases imponibles negativas bajo el amparo de las referidas AIE´s conviene destacar el protagonismo del artículo 46 de la LIS, donde se regulan los criterios de imputación temporales, tanto de las AIE´s, como de las AIEE´s, como de las UTE´s.

Su apartado primero establecerá que tales imputaciones *«se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad* […] *en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad»*. Engarzado con esto, el segundo apartado incide con mayor énfasis en el asunto estableciendo que la imputación efectuará o bien *«cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen»* o en los demás supuestos *«en el siguiente período impositivo, salvo que decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen»*. La opción que sea objeto de elección será plasmada en la primera declaración del impuesto en la hubiera de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

La exposición de lo anterior no responde a motivos aleatorios, ya que en la consulta vinculante V2178-21 [647], la respuesta otorgada por la Administración pivotará sobre ello. Su descripción de los hechos es realmente poco didáctica, está mal redactada y hace mención de normativas que por entonces ya no estarían en vigor. Concretamente es la que sigue: *«la entidad consultante es una AIE que se plantea la posibilidad de que las bases imponibles negativas de una AIE que no se imputen a sus socios en el ejercicio correspondiente podrán ser compensadas en la propia AIE con bases imponibles negativas o,*

[646] *Vid.* Bas Soria, J.M. (2017). Regímenes tributarios especiales... Ob. cit., pág. 1048.
[647] Consulta vinculante V2178-21, de 30 de julio de 2021, de la Dirección General de Tributos.

por el contrario, se perderían. En caso afirmativo, la base imponible negativa de la AIE sería objeto de compensación en sede de la propia AIE en los términos y con los plazos establecidos en el artículo 25 del TRLIS».

Ante ello plantea la entidad consultante la cuestión de si a tenor del art. 43 *b)*. 3.º de la LIS sería posible la no imputación de bases imponibles negativas de la AIE a sus socios con la previsión de compensación de bases imponibles positivas en futuros ejercicios. Por su parte, la contestación realizada por la DGT parte de la exposición de la totalidad de los artículos *43 b) 3.º y* 46.1 y 2 LIS, a lo que matiza que *«las bases imponibles a que se refiere el escrito de consulta se imputarán a quienes ostenten los derechos económicos inherentes a la condición de socio el día de la conclusión del período impositivo de la AIE, siempre que sean residentes en territorio español, imputación que deberá realizarse a tenor de la proporción que resulte de los estatutos de la agrupación»,* concluyendo que *«con todo lo anterior, la AIE consultante imputará las bases imponibles negativas a sus socios de conformidad con lo dispuesto en la normativa de la LIS señalada».*

La postura de la Administración al respecto resulta contundente, esto es, proscribe la no imputación de bases imponibles negativas a los socios residentes, aunque exista una previsión de compensación en la AIE con bases imponibles de signos positivos de ejercicios ulteriores. Empero, en este punto conviene recordar que cuando las rentas fueran generadas por socios no residentes ni por establecimientos permanentes, sí procedería tal compensación en la sede de la entidad.

Aun pudiendo resultar sorprendente, existirá muy poca doctrina administrativa que engarce este régimen especial en lo relativo a las AIE´s con la compensación de bases imponibles negativas, así como también encontramos un silencio jurisprudencial.

Sin embargo, haremos alusión a otra consulta vinculante que versa sobre una posible transformación de la forma societaria de una sociedad, concretamente la V0015-12[648], pese a haberse llevado a cabo ostentando vigencia el TRLIS. En ella, la entidad consultante, con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar, estudia la posibilidad de proceder a la transformación mercantil, perdiendo la consideración de sociedad anónima en detrimento de la de agrupación de interés económico. Ante ello, plantea a la Administración la cuestión de qué sucederá con las bases imponibles negativas que tiene pendientes de compensar en el supuesto de llevarse a cabo la transformación societaria.

[648] Consulta vinculante V0015-12, de 12 de enero de 2012, de la Dirección General de Tributos.

La respuesta brindada por el Centro Directivo no escatima en detalles afirmando en primer lugar que *«la transformación de la entidad consultante en una AIE conlleva la conclusión del período impositivo* […] *puesto que se produce una transformación de la forma jurídica de la entidad y ello supone la aplicación de un régimen tributario especial»*. Al respecto continua argumentando que *«debe entenderse concluido el período impositivo en el momento en que tenga efectos jurídicos la transformación de la entidad, iniciándose un nuevo período impositivo a partir de dicho momento, en el que la entidad pasará a tributar por el régimen especial previsto en el artículo 48 del TRLIS»*, que encontraría su homólogo en el artículo 43 de la actual LIS; prosiguiendo *«en caso de que la sociedad tenga una base imponible positiva deberá incluir la misma en la declaración del Impuesto sobre Sociedades que deberá presentar en los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión de su período impositivo, tributando al tipo general que le corresponda»*.

Hace referencia en este supuesto a la imputación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar en la autoliquidación que deberá de presentar el sujeto pasivo en el momento de la transformación de la entidad, ya que esto produce el devengo anticipado del impuesto. No obstante, pudiera suceder el caso de que, procediendo de esa manera, la base imponible resultante siguiera siendo negativa. Ante esta conjetura concluye la Administración que *«en caso de que la sociedad obtenga una base imponible negativa, la misma será objeto de compensación en sede de la propia AIE en los términos y con los plazos establecidos en el artículo 25 del TRLIS, con carácter previo a la obtención de la base imponible del correspondiente período impositivo susceptible de imputación a los respectivos socios de la AIE»*. Adviértase que, de no ser así, no se cumpliría de manera eficiente al principio de capacidad económica ya que el contribuyente estaría mostrando una pérdida derivada de la totalidad de su existencia hasta el referido momento, que sería perdida al realizar el cambio de forma social.

4.1.2 **Agrupaciones de interés económico europeas**

Por su parte, bajo en el amparo del régimen objeto de análisis también se encontrarán las agrupaciones de interés económico europeas. Este tipo de entidades gozará de personalidad jurídica pero a diferencia de las expuestas previamente, sus miembros deben pertenecer a dos o más estados miembros de la UE.

Concretamente se regulan en el artículo 44 de la LIS, donde se dispone que les será de aplicación lo establecido para las AIE´s, con ciertas especialidades que a continuación detallamos.

En primer lugar, debemos tener en cuenta la residencia de la propia sociedad, ya que en estos supuestos puede ser o no residente. En los supuestos en donde esta tenga residencia en territorio español, para aquellos socios residentes, es efectuada una remisión a lo dispuesto para las AIE´s [649]. Así, les será imputada la base imponible negativa o positiva de la entidad que les sea correspondiente.

En cuanto a aquellos socios no residentes, pero que actúen mediante establecimiento permanente [650], si a tenor de lo previsto en el art. 13 TRIRNR o en el respectivo convenio de doble imposición, existe un establecimiento permanente en nuestro territorio, estos tributarán a través del IRNR.

Por último, aquellos socios que no tengan establecimiento permanente ni residencia, la renta que derive de la actividad de la AIEE no residente que les sea objeto de imputación se considerará no obtenida en territorio español, por lo tanto, no estará sujeta al IRNR. Al no existir establecimiento permanente ni residencia por parte del socio, ni ser la AIEE residente en España no surgiría ninguna cuantía objeto de tributación. En este sentido, en el apartado segundo del art. 24 de la 12/1991 se dispone que:*»tratándose de socios no residentes en territorio español las bases imponibles se considerarán obtenidas en España si, conforme a lo dispuesto en la letra a) del artículo 7.º de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades o del respectivo convenio para evitar la doble imposición internacional, resultare que la actividad realizada por dichos socios a través de la Agrupación de Interés Económico, determina la existencia de un establecimiento permanente en aquel territorio. Las bases imponibles se gravarán, en su caso, de acuerdo con las normas en vigor para las rentas de los establecimientos permanentes y la distribución*

[649] *Vid.* Bas Soria, J.M. (2017). Regímenes tributarios especiales... Ob. cit., pág. 1055.

[650] A tenor de lo dispuesto en el art. 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, introducida por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Concretamente en su primer apartado se regula con carácter general que se considerarán rentas obtenidas en territorio español *«las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español»*. No obstante, al tratarse de países residentes en otro Estado Miembro, existirá un convenio de doble imposición, por lo que no resultará necesario acudir al art. 13 del referido Texto Refundido. *Vid.* Bas Soria, J.M. (2017). Regímenes tributarios especiales... Ob. cit., pág. 1058; *Vid.* Raventós Calvo, E. (2003). Agrupaciones de interés económico… Ob. cit., pág. 780.

electiva de los resultados así gravados no dará lugar a ninguna otra imposición» [651].

No obstante, cuando la entidad no tenga residencia en España, los socios residentes imputarán del mismo modo en su base imponible del IRPF o IS, la parte proporcional de las ganancias o pérdidas de la AIEE.

Sin embargo, existirá una particularidad prevista para aquellos casos en los que la actividad de los socios residentes hubiera dado lugar a un establecimiento permanente en el extranjero en los que sus rendimientos hubieran sido gravados por el estado pertinente: el socio imputará sus rentas correspondientes en la base imponible atendiendo a la deducción para evitar la doble imposición internacional, las exenciones que estuvieran previstas y lo establecido en el propio Convenio de Doble Imposición.

Por su parte, los socios que no residan en territorio español, al igual que en supuesto de que la AIEE fuera residente, tributarán vía IRNR únicamente cuando la actividad objeto de realización diera lugar a existencia de un establecimiento permanente en territorio nacional. Así, en el caso de que no exista establecimiento permanente de un socio no residente, la parte de la base imponible que le corresponda no tributaría en España. Conviene advertir que este particular supuesto no puede florecer en el ámbito de las AIE´s, ya que se entiende que estas tendrán residencia fiscal en España.

Pese a todas estas características que las diferencian de las AIE´s, nada particular está previsto dentro de su regulación para poder llevar a cabo la realización de la práctica compensatoria, entiendo así que le serán objeto de aplicación las disposiciones previstas para aquellas.

4.1.3 **Uniones temporales de empresas**

Encuentran su regulación en la *Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre el régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional*, donde en su artículo séptimo se le da forma al concepto de esta figura, estableciendo este que *«tendrán la consideración de Unión Temporal de Empresas el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro»*.

[651] Al respeto el art. 7 a) de la LIS del 1978, establecía que serían considerados rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España *«los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole, obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español»*.

Pese a ser carentes de personalidad jurídica, serán contribuyentes del IS a tenor de lo dispuesto por el art. 7.1.d) de la LIS.

En comparación con el TRLIS del 2004, su regulación está materializada ahora de un modo más cicatero, efectuándose una marcada remisión al ya expuesto artículo 43 de la LIS [652]. Por ello, tanto a las UTE´s, así como a sus miembros personas físicas o jurídicas [653], les será de aplicación el referido precepto, exceptuando lo previsto en su cuarto apartado para las transmisiones de capital, y ciertas exenciones que a *posteriori* subrayaremos. Debido a esto, cada uno de sus integrantes deberá de responsabilizarse de los derechos y obligaciones fiscales inherentes al impuesto [654].Su regulación está recogida en el artículo 45 de la LIS, por lo que, continuando con el criterio anterior, creemos conveniente exponerlo de un modo completo para su posterior análisis:

> *«1. Las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley, excepto en relación con la regla de valoración establecida en el segundo párrafo del apartado 4 del citado artículo.*

---

[652] *Vid.* Gutiérrez Viguera, M. (2014). *El nuevo Impuesto sobre Sociedades: aplicación práctica*. Wolters Kluwer. Madrid, pág. 297.

[653] A tenor de la consulta vinculante V1010-02, de 2 de julio de 2002, de la Dirección General de Tributos, las personas físicas podrán formar parte de una UTE, al establecerse en ella que *«podría pensarse que tan sólo pueden constituir Uniones Temporales de Empresas los empresarios que realicen actividades empresariales, strictu sensu, y no aquellos que desarrollen actividades que puedan ser catalogadas como profesionales. Las dificultades, en determinados supuestos, de diferenciar cuando se realiza una u otra actividad ha llevado a suprimir la distinción entre ambas y en la actualidad prácticamente no existe ninguna diferencia de trato en el Impuesto sobre Sociedades y tampoco en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde la tradicional distinción ha quedado superada tras la promulgación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias, que se refiere conjuntamente a ellas con la expresión "actividades económicas". Por ello, parece más adecuado entender que bajo la fórmula de las Uniones Temporales de Empresas pueden colaborar también los empresarios que pretenden realizar cualquier actividad económico consistente en una obra, servicio o suministro que podría ser calificada como actividad profesional, accediendo al correspondiente régimen fiscal. Esta amplitud de concepto se produce igualmente en la práctica, puesto que es la propia Administración la que exige la existencia de una Unión Temporal a la hora de adjudicar un contrato a los profesionales, atribuyendo a ese sistema de colaboración el carácter de Unión Temporal de Empresas, en un sentido amplio del mismo»*. Ante ello, concluye la Administración que *«esto supondría que todas aquellas Uniones Temporales de Empresas formadas por profesionales que concurran a la contratación con la Administración y cumplan los requisitos establecidos en el artículo 8 de la Ley 18/1982, tendrán la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades»*. Por su parte, en la consulta vinculante 1246-09, de 26 de mayo de 2009, de la Dirección General de Tributos, puede apreciarse como el consultante es una persona física que va a constituir con otros socios una UTE. Con posterioridad la pormenorizaremos.

[654] *Vid.* Carbajo Vasco, D. (2006). El régimen … Ob. cit., pág. 541.

En el caso de participaciones en uniones temporales de empresas, el valor de adquisición se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios.

2. Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, así como las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22 o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.

3. Lo previsto en el presente artículo no será aplicable en aquellos períodos impositivos en los que el contribuyente realice actividades distintas a aquéllas en que debe consistir su objeto social».

En primer lugar, debemos de estar a la residencia de sus miembros. Podemos inferir que, en cuanto tengan residencia en España, la UTE no verá sometida a tributación por el IS su renta obtenida por la porción de la base imponible que sea de imputación a sus miembros residentes o no residentes pero que operen bajo un establecimiento permanente [655]. Así, serán imputados a sus integrantes las bases imponibles de ambos signos obtenidas por la propia UTE. Sin embargo, las bases imponibles negativas al imputarse a sus miembros evidentemente no podrán ser compensadas por esta.

Análogamente a lo previsto para las AIE´s, la imputación se realizará a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos ínsitos a su condición de miembro en la fecha en que finalice su ejercicio, atendiendo a la proporción que emana de sus estatutos sociales, cuestión que, a tenor del artículo 8.*e).7* de la norma que las regula, deberá plasmarse en escritura pública.

Este requisito es matizado por la propia Audiencia Nacional en la SAN 3368/2018 [656], al indicar en su Fundamento Jurídico 2.º que *«frente a la Administración, que es un tercero, las imputaciones se realizarán conforme a lo que "resulte de la escritura de constitución" o de la escritura pública que los modifique. Se trata de una norma que no impide pactos privados internos entre los miembros de la UTE, pero es muy clara al establecer que frente a la Administración se estará a lo establecido en la "escritura de constitución"»*, haciendo referencia aquí al artículo 51.1 TRLIS del 2004, análogo al 46 de la actual LIS.

Sobre el engarce entre la compensación de bases imponibles negativas de las UTE's y su imputación temporal versa la consulta vinculante V1246-09 [657].

---

[655] *Vid.* Bas Soria, J.M. (2017). Regímenes tributarios especiales... Ob. cit., pág. 1063.
[656] Sentencia de la Audiencia Nacional 3368/2018, de 5 de julio de 2018; ECLI: ES: AN: 2018: 3368.
[657] Consulta vinculante V1246-09, de 26 de mayo de 2009, de la Dirección General de Tributos.

En ella, la consultante, persona física, tiene previsto constituir una UTE junto con otros socios e inscribirla en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda. Ante esto, plantea la cuestión de si la imputación de bases imponibles generadas por la UTE puede efectuarse a sus miembros en el período impositivo siguiente al correspondiente al cierre del ejercicio de la sociedad. Por su parte, la DGT se pronuncia al respecto disponiendo que *«con independencia del momento temporal en que contablemente los miembros de la UTE integran en su resultado contable el obtenido por aquella* […], *la imputación de las bases imponibles generadas por la UTE se efectuará en el período impositivo siguiente a la fecha de cierre del ejercicio de la UTE, salvo que hubiese optado por efectuar la imputación de dichas bases de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la mencionada entidad»,* concluyendo: *«por tanto, supuesto que los ejercicios de la UTE y sus empresas miembros sean coincidentes, en la medida en que no se opte por la imputación de las bases imponibles generadas por la UTE en la misma fecha de cierre del ejercicio de la UTE, la imputación de las bases imponibles, positivas o negativas, se efectuará en el período impositivo siguiente, para lo cual la consultante deberá practicar el correspondiente ajuste extracontable en el período impositivo correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio de la UTE, el cual revertirá con signo contrario en el período impositivo siguiente»*. De este modo, cuando coincidan los ejercicios de la UTE con sus socios miembros y no sea imputada la base imponible tanto positiva como negativa objeto de generación por la UTE en la fecha en la que finalice su período impositivo, esta imputación ha de efectuarse en el siguiente, mediante el pertinente ajuste contable, que podrá ser positivo o negativo dependiendo del signo de la base.

Por otro lado, también existirán UTE´s con miembros no residentes. Bajo este particular supuesto debemos discernir si la empresa o persona no residente en España participa en la UTE a través de un establecimiento permanente dentro de nuestras fronteras.

En caso de que esto sea afirmativo, en aquellos supuestos en los que la participación de la UTE fuera mediante dicha modalidad, se le imputará la base imponible al establecimiento, independientemente del signo que arroje de la UTE. Criterio parecido al de los socios residentes que evidenciamos con anterioridad.

Ante ello, recuerda la Administración en la consulta vinculante V0012-97[658], que *«la simple participación de una entidad no residente en una unión temporal española no constituye establecimiento permanente y que, en consecuen-*

[658] Consulta vinculante V0012-97, de 10 de enero de 1997, de la Dirección General de Tributos.

cia, sólo se produce la tributación por obligación real si, a través de la unión temporal, realiza una actividad que, con arreglo a la Ley y los convenios para evitar la doble imposición, constituya establecimiento permanente».

Por otra parte, debemos subrayar aquellos supuestos en los que la empresa o persona no residente participa en la UTE sin mediar establecimiento permanente. En estos casos, en cuanto en la UTE participe una persona o entidad en esta situación, la imputación fiscal no se ejecutará a la parte correspondiente a la UTE que fuera imputable a la sociedad o persona no residente en relación con su porcentaje participativo, teniendo que tributar la UTE por la base imponible imputada al miembro no residente. Cuando la renta objeto de generación en nuestro territorio tribute en sede de la UTE, no obstará ello que la distribución de aquella a la no residente pudiera tributar en España a través de obligación real, esto es, atendiendo al CDI correspondiente o al IRNR. Por consiguiente, en el escenario de las bases imponibles negativas, podrán estas ser objeto de compensación contra las rentas generadas por la UTE en los ejercicios venideros, en el momento de autoliquidar la participación de los no residentes.

Pero llegados a este punto, conviene preguntarse cómo serán tratados los rendimientos de las UTE's que operen en el extranjero. A tenor del segundo apartado del artículo 45 de la LIS, podrán acogerse para sus rentas obtenidas en el extranjero a lo previsto en el art. 22 LIS [659] *–Exención de las rentas obte-*

[659] En la actualidad el contenido del citado precepto es el que sigue: "1. Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos del apartado 1 del artículo anterior.

Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad cuando se cumpla el requisito de tributación señalado.

2. No se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

Tampoco serán objeto de integración las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente.

No obstante, serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de cese del establecimiento permanente. En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

3. Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses. Si el establecimiento permanente se

nidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente–, o en el art. 31 de la misma norma [660] *–Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente–.*

---

encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte.

4. Se considerará que un contribuyente opera mediante establecimientos permanentes distintos en un determinado país, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que realicen actividades claramente diferenciables.

b) Que la gestión de estas se lleve de modo separado.

5. Se considerarán rentas de un establecimiento permanente aquellas que el mismo hubiera podido obtener si fuera una entidad distinta e independiente, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la entidad a través del establecimiento permanente.

A estos efectos, se tendrán en cuenta las rentas estimadas por operaciones internas con la propia entidad en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

6. No se aplicará el régimen previsto en este artículo cuando se den, respecto de las rentas obtenidas en el extranjero, las circunstancias previstas en el apartado 9 del artículo anterior. La opción a que se refiere la letra c) de dicho apartado se ejercerá por cada establecimiento permanente fuera del territorio español, incluso en el caso de que existan varios en el territorio de un solo país".

[660] Por su parte, el art. 31 LIS establece lo siguiente: *«1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:*

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

3. Cuando el contribuyente haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de éstos.

4. La determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se realizará de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 22 de esta Ley.

5. Derogado para aquellos períodos impositivos que se iniciasen a partir del 1 de enero de 2017.

6. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

7. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones por doble imposición aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá 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 período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil».

Al respecto, la resolución del TEAC del 26 de febrero de 1998 [661] dentro de su Fundamento de Derecho 2.º, recalca los requisitos objeto de cumplimiento para poder aplicar el método de exención a los rendimientos de las UTES que operen en el extranjero, en concreto *«han de cumplirse las siguientes condiciones: 1.º- Que se inscriba la UTE en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda; 2.º- que se trate de un rendimiento de la obra, servicio o suministro realizado en el país donde se operan, y que constituya el objeto de la colaboración entre las empresas miembros; y 3.º- que el rendimiento en cuestión haya sido sometido a gravamen en el extranjero; es decir que el rendimiento constituya hecho imponible por dicho Impuesto sobre el Beneficio en el país donde opera la UTE».*

Pese a la distancia en el tiempo con la citada resolución, en la actualidad, tanto la exención de rentas prevista en el artículo 22 de la LIS, como la deducción para evitar la doble imposición jurídica del 31 LIS, también exigen que las rentas hubieran sido gravadas en el extranjero por un impuesto de naturaleza análoga al IS; si bien es cierto que la primera exige un tipo nominal mínimo del 10%. Por otra parte, como hemos expuesto anteriormente, del propio artículo 45.1 de la LIS es extraída la condición *sine qua non,* de que las UTE´s tengan que estar inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Pudiera también por su parte, preguntarse si el empleo de este método atenta contra el principio de no discriminación de los Convenios de Doble Imposición. Pues bien, ante tal cuestión sale al paso la Administración, al aclarar en la consulta vinculante V1089-05 [662] la no violación de tal principio al argumentar que a tenor del *«párrafo 2 del artículo 23, del Modelo de Convenio de la OCDE, en el que se basan nuestros convenios para evitar la doble imposición internacional, no constituye discriminación gravar, por razones de orden práctico, a las personas no residentes de manera diferente que a las personas residentes, siempre que esto no determine una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas. Es decir, continúan dichos comentarios, lo único que cuenta es el resultado, permitiéndose adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exige»,* concluyendo que ello *«se desprende que el principio de no discriminación no implica aplicar a los establecimientos permanentes, de forma automática, las disposiciones establecidas para las entidades residentes. Es más, considerarlo su-*

[661] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de febrero de 1998; RG /4741/1995.

[662] Consulta vinculante V1089-05, de 14 de junio de 2005, de la Dirección General de Tributos.

pondría utilizar siempre idénticos métodos de tributación para los establecimientos permanentes y las entidades residentes, lo que no se pretende en ningún caso».

Sea como fuere, en aquellos supuestos en los que la UTE opere en territorio extranjero mediante un establecimiento permanente, esta podrá aplicar la exención sobre los rendimientos con signo positivo y, de este modo, no se imputarían a las entidades que formen parte de ella. Los rendimientos con signo opuesto no serán incluidos en la base imponible de las sociedades miembros debido a que las UTE´s no los podrá deducir al calcular la base imponible imputada a aquellos ya que, a tenor de los art. 22 y 31 de la LIS, no serán deducibles las rentas negativas generadas en el extranjero cuando medie un establecimiento permanente. Quizás esto pretenda evitar que en nuestro territorio se produzca la única integración de rentas negativas, estando las positivas exentas.

Por otra parte, conjeturando la hipótesis de que no se aplique la exención, aquellas rentas positivas derivadas del establecimiento permanente serán imputadas a la base imponible de las entidades que formen parte de la UTE. Sin embargo, no será óbice para que *ex-post,* puedan aplicar la deducción por doble imposición con relación a sus rentas individuales en caso de cumplir los requisitos ya que, al no haber aplicado la exención, con posterioridad podrán aplicar la deducción. En cuanto a rendimientos con signo negativo nos referimos, el procedimiento a aplicar será el mismo que el efectuado con la aplicación del régimen de exención.

También hemos de destacar el tratamiento de las rentas obtenidas por UTE's residentes que operan en el extranjero, pero sin mediación de establecimiento permanente alguno. Ninguna duda se suscita al respecto de que los referidos rendimientos, bien sean de signo positivo o negativo, serán objeto de imputación a la base imponible de la UTE y, consecuentemente, también a la de los socios miembros, que a posteriori, podrán articular la deducción para evitar la doble imposición internacional, de darse el caso.

Una casuística más que debemos traer a colación, será la que emane de aquellas situaciones en las que un socio residente fuera miembro de una UTE u otra fórmula de colaboración análoga que radique en el extranjero. En estos supuestos, a tenor del artículo 45.2 de la LIS, es admitida la posibilidad de que las empresas miembro españolas, puedan acogerse a la exención prevista en el artículo 22 de la LIS, o en su caso a la deducción por doble imposición recogida en el 31 de la misma norma. No obstante, para acogerse a la exención, deberán ser obtenidas las rentas mediante un establecimiento permanente. No ocurrirá lo mismo con la deducción, que podrá practicarse aun cuando no me-

die este último. Sin embargo, las rentas negativas con procedencia del exterior mediante un establecimiento permanente, no se integrarán en la base imponible de los socios miembros de la UTE, tal y como establece el artículo 22.2 de la LIS.

Sobre esto versa la consulta vinculante V0084-06 [663], en la que la consultante es una sociedad residente que participa en obras y servicios que se realizan y prestan en Bolivia a través de fórmulas de colaboración análogas a una UTE. Ante ello, inquiere si estarían exentas en España tanto las rentas procedentes del extranjero por los beneficios repartidos por la UTE a sus socios como el beneficio que obtienen los socios por los servicios prestados en Bolivia. Responde el Centro Directivo afirmando que *«la consultante participa, mediante fórmula análoga a una unión temporal de empresas, (UTE), en obras y servicios que se realizan y prestan en el extranjero, por lo que, de acuerdo con el artículo 50.2 del TRLIS, podrá acogerse a la exención por las rentas procedentes del extranjero obtenidas por la UTE que sean imputables a la consultante».* En este punto conviene matizar que el artículo 50.2 TRLIS es el análogo del artículo 45.2 de la LIS. Pese a esto, declina la DGT la segunda cuestión argumentando que *«las rentas procedentes de los servicios que la consultante presta a la UTE situada en Bolivia, no entran dentro del ámbito de dicha exención»* debido ello a que *«esta exención está referida a los beneficios obtenidos por las Uniones temporales de empresas o fórmulas análogas y que se imputan o reparten a sus miembros»*. Por todo ello concluye de un modo conciso que *«la consultante deberá integrar en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas derivadas de las prestaciones de servicios que facture a la UTE situada en Bolivia. No se ofrece información sobre si la consultante actúa en Bolivia a través de un establecimiento permanente o no, ni sobre el contenido de los servicios que presta. La posible tributación en dicho país por las rentas que obtiene el consultante vendrá determinado por la aplicación del Convenio entre España y la República de Bolivia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, suscrito en La Paz el 30 de junio de 1997 (BOE de 10 de diciembre de 1997). En su caso, si se produce una doble imposición el consultante podrá aplicar a estas rentas la exención contemplada en el artículo 22 del TRLIS o la deducción del artículo 31 de la misma norma legal que, en su caso, corresponda»*. En este caso, pese a referirse al TRLIS del 2004, los preceptos son coincidentes con los expuestos de la vigente LIS.

[663] Consulta vinculante V0084-06, de 18 de enero de 2006, de la Dirección General de Tributos.

Por último, hemos de hacer alusión a la tributación de las rentas obtenidas por una hipotética UTE no residente y sin establecimiento permanente dentro de nuestras fronteras. En estos casos, en opinión de Díaz-Arias, *«los rendimientos que eventualmente pudieran proceder de sus operaciones efectuadas en territorio español deberían tributar, a nuestro juicio, en el régimen de atribución de rendimientos en la proporción que corresponda, tanto en el supuesto de que las empresas miembro sean residentes en nuestro territorio como en el que no lo sean»* [664]. Con ello entendemos que se refiere a lo previsto por el artículo 6 de la actual LIS: *«las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente»*. Ante ello si ahondamos en el art. 35.4 LGT veremos que este establece que *«tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición»*.

4.2 RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Pese a que existan ríos de tinta escritos acerca de este régimen debido a las no pocas características que le son inherentes, así como la dificultad en su proceder, con el fin de no desbordar nuestro trabajo haremos única y exclusiva alusión a la práctica compensatoria de bases imponibles negativas dentro de sus fronteras. Aun así, conviene previamente exponer su regulación general a efectos de poder realizar una explicación más eficiente, ya que una de las ventajas que tendrá tributar bajo el amparo de este régimen especial en detrimento del régimen general será que en el primero existe una comunicación de pérdidas intragrupo. La base imponible negativa generada por alguna de las sociedades que formen parte del mismo, puede compensarse con las bases imponibles positivas del resto de entidades, dentro de los límites que le son ínsitas y que acto seguido analizaremos.

[664] *Vid.* DÍAZ-ARIAS, J.M. (2007). *Ley comentada*… Ob. cit., pág. 380.

En la exposición de motivos de la actual LIS, fueron incorporadas varias novedades que afectarán de un modo sustancial a la tributación de este régimen.

Una de ellas será ciertamente determinante en lo concerniente a nuestro estudio. Incluso para la determinación de la base imponible, cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como única entidad, pudiendo traducirse esto en reglas específicas para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, de manera que ciertos ajustes, como la reserva de nivelación o de capitalización serán realizadas a nivel de grupo. En este sentido, Gómez-Tembleque Bernal argumenta que *«hay varios sujetos pasivos: el grupo, y cada una de las sociedades que lo integran. Pero lo son por obligaciones distintas, lo que hace posible su coexistencia»* ante lo que continúa afirmando *«como consecuencia de carecer de personalidad jurídica y por tanto de capacidad de obrar, para cumplir con las obligaciones y ejercer derechos»* la norma *«impone a la sociedad dominante la asunción de la representación del grupo, exigiendo a ésta el cumplimiento de las obligaciones tributarias, materiales y formales que derivan del régimen de consolidación fiscal»* [665].

En concreto, su regulación está prevista en del Capítulo VI del Título VII de la LIS, entre los artículos 55 y 75, ambos inclusive, circunstancia de la que se desprende esa acusada extensión que previamente poníamos de manifiesto, implicando cierta complejidad dentro de su escenario fáctico.

A tenor del primero de ellos, los grupos fiscales podrán optar a este régimen tributario y como consecuencia las entidades integrantes no tributarán bajo el amparo del régimen general. Debido a esto, el propio grupo fiscal será quien ostente la condición de contribuyente a efectos del IS, tal y como se desprende del siguiente precepto.

Pero llegados a este punto cabría preguntarse qué entendemos por grupo fiscal, cuestión que aclara el artículo 58 LIS estableciendo que *«se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias»*. Será el mismo precepto, en su segundo apartado, el que también nos brinde una definición de los tipos de entidades que lo integran.

---

[665] *Vid.* Gómez-Tembleque Bernal, A. (2007). Régimen especial de consolidación fiscal. En Rodríguez Ondarza, J.A. (Dir.) *El impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*. Editorial Aranzadi. Navarra, pág. 617.

Por un lado, tendremos a la entidad dominante, que será aquella que cumpla los requisitos siguientes: *«tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo»;* otro requisito a cumplir será la ostentación de *«una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación. El porcentaje anterior será de, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado»* tal participación, así como los derechos de voto deberán mantenerse durante todo el período impositivo; *«que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante»* ni tampoco *«esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos»;* y por último, en cuanto a establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español nos referimos, estas entidades no podrán ser *«dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal».*

Al respecto, Narváez Luque opina que *«este mandato existente para la constitución del grupo fiscal estimamos que debiera ser reconsiderado. En efecto, entendemos que debiera darse la opción de elegir las sociedades dependientes a incluir en el grupo fiscal, de forma similar a lo establecido en la norma del Impuesto sobre el Valor Añadido para los grupos de sociedades»,* ante lo que apuntilla que *«en ocasiones, por diversas razones, no resulta eficiente ni razonable incluir a distintas sociedades en un grupo fiscal. El hecho de que pudiera producirse un traspaso de rentas entre las distintas entidades dependientes no puede justificar la rigidez de este régimen en cuanto a la obligatoria inclusión de todas las "sociedades aptas" para consolidar»* [666].

[666] *Vid.* Narváez Luque. A (2017). Grupos de sociedades: aspectos contables y tributación. *La Ley*. Núm. 1416, pág. 13. En López Jiménez. J.M. (Dir.). *El control societario en los grupos de sociedades*. Bosch.

En el siguiente apartado del mismo artículo son recogidas las condiciones que deberá cumplir una entidad para ostentar la consideración de dependiente. Con carácter general *«se entenderá por entidad dependiente aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el apartado anterior»*. Esto es, una participación directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social y posea la mayoría de los derechos de voto el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación. No obstante, el porcentaje anterior será de, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Tanto esta participación, como los derechos de voto tendrán que ser mantenidos durante todo el período impositivo.

Una vez expuesto todo lo que estimamos determinante, para no desviarnos de nuestra línea de estudio, procederemos a evidenciar el método de determinación de la base imponible a nivel de grupo.

4.2.1 **Determinación de la base imponible consolidada**

El artículo 62 de la LIS dispone, en su primer apartado que la base imponible del grupo será cuantificada sumando los siguientes conceptos: las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes, teniendo en cuenta las particularidades establecidas en el artículo 63 de la LIS [667]; las eliminaciones; las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios previos cuando así lo faculte el propio artículo 65 de la LIS; las cantidades que correspondan a la reserva de capitalización referida al propio grupo, pese a que la dotación de la misma se realizará por cualquiera de las entidades del grupo; las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público –con el

[667] Previsto en la letra a) de su apartado primero, se estableció aquí una salvedad en relación el TRLIS: *«No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta ley, se referirán al grupo fiscal»*. *Vid.* Ruiz Quintanilla, J. (2019). Aspectos controvertidos de la base imponible consolidada según la Ley 27/2014. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 434, pág. 82.

límite del 70 por ciento del importe positivo de la adición de los conceptos que llevamos expuestos hasta el momento [668]–; la compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal –en aquellos casos en que el importe de la suma de todas las partidas previas resultara positiva–, así como de las bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración dentro del grupo fiscal –con el límite del 70 por ciento de la base imponible individual de la propia entidad–; las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación –que minorarán o aumentarán la base imponible del grupo fiscal–, pudiendo realizar la dotación de la referida reserva cualquier entidad del grupo fiscal.

Adicionalmente en el segundo apartado del mismo precepto, se estable que el importe de las rentas con signo negativo que tengan su origen en la transmisión de la participación de una entidad del grupo fiscal que deje de formar parte de este, se minorará por la parte que corresponda a las bases imponibles generadas dentro del grupo por la entidad transmitida y que hubieran sido compensadas por el mismo. Entendemos este requisito como una limitación prevista para no llevarse a cabo una doble imputación de una pérdida.

Podemos apreciar como la adición de todos estos elementos al crisol de la base imponible deberá atender a una prelación en su proceder, ya que determinados elementos dependerán de los rendimientos existentes a la hora de su incorporación. En consecuencia, la base imponible del grupo fiscal no es determinada teniendo como punto de partida el resultado contable del mismo; sino de las bases imponibles de sus integrantes, calculadas estas a tenor del régimen de tributación individual y eliminando de ellas aquellos resultados derivados de las operaciones internas e incorporando los que se entiendan realizados por el grupo.

Sobre esto se pronunciará la Administración en la consulta vinculante V2751-16 [669], en donde la consultante plantea la cuestión –entre otras– de si los requisitos y calificaciones contables a los que hace referencia el artículo 62 de la LIS son referidos al grupo fiscal a los efectos de determinar la base imponible individual. Ante esto, responde la DGT que *«tal y como dispone el artículo 62.1.a) de la LIS, los requisitos o calificaciones establecidos en la normativa contable o fiscal se referirán al grupo fiscal, a la hora de determinar la base imponible individual. Ello debe interpretarse en el sentido de las bases imponibles individuales deben ajustarse a los requisitos y criterios de*

[668] Aspecto que, por su parte, tampoco era recogido en el TRLIS del 2004. *Vid.* Ruiz Quintanilla, J. (2019). Aspectos… Ob. cit., pág. 82.

[669] Consulta vinculante V2751-16, de 17 de junio de 2016, de la Dirección General de Tributos.

calificación establecidos, tanto por la normativa contable, como por la propia normativa fiscal, en sede del grupo fiscal». Ante lo que continúa señalando que *«una vez realizada la homogeneización de acuerdo con los requisitos y criterios de calificación contables y fiscales, procederá la realización de eliminaciones e incorporaciones».* Con esto interpretamos que las bases imponibles individuales deben regirse por los criterios presentes en la normativa contable y fiscal referidos al grupo fiscal.

Por su parte, en el artículo 63 de la LIS, se recogen ciertas reglas especiales a la hora de determinar las bases imponibles individuales de las entidades del grupo.

En primer lugar, el límite establecido en el artículo 16 de la LIS relativo a los gastos financieros será referido al grupo fiscal en su conjunto. No resultará de aplicación en los supuestos de extinción de la entidad para dar cumplimiento así de un modo más eficaz al principio de capacidad económica, salvo que la extinción sea realizada bajo el amparo del propio grupo fiscal y la sociedad extinta tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de la incorporación a este.

En segundo lugar, el referido precepto establece que no serán objeto de inclusión en las bases imponibles individuales la reserva de capitalización; las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público; tampoco se incluirá la compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual; y por último la reserva de nivelación.

Con posterioridad, en los artículos 64 y 65 de la LIS, son reguladas las eliminaciones y las incorporaciones de manera respectiva. Así, las eliminaciones serán efectuadas en las bases imponibles individuales y recaerán sobre aquellas operaciones intragrupo, a tenor de los criterios establecidos las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas [670].

Por su parte, posteriormente, serán llevadas a cabo las incorporaciones, adicionando los resultados eliminados a la base imponible a nivel grupo, atendiendo también a los criterios establecidos en las NOFCA, efectuándose así una doble remisión a los mismos [671].

---

[670] Aprobadas por el *Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre*.

[671] *Vid.* Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J (2017). El régimen especial de consolidación fiscal. En Sánchez Pedroche, J. A. (Dir.) Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria. Tirant lo Blanch. Valencia, págs. 1277 y 1302.

De este modo, de existir eliminaciones sobre rentas con signo positivo, en caso de que sean efectuadas sobre una base imponible negativa individual, esta será todavía más acusada y, si son realizadas sobre una base imponible individual positiva, esta verá disminuir su importe pudiendo incluso revertir su signo. En sentido opuesto, en tanto las eliminaciones abarquen rentas negativas, si son efectuadas sobre una base imponible individual positiva, aumentará su importe y, en cuanto se realice sobre una base imponible negativa reducirá su importe, pudiendo incluso, del mismo modo que antes, revertir su signo.

Con respecto a ello, a tenor de ciertas consultas vinculantes, vemos como la Administración efectúa una exégesis dúctil de la norma en lo relativo a eliminaciones y posteriores incorporaciones de operaciones internas con efecto neutro en la base imponible individual de las entidades del grupo (recíprocas).

Así, siguiendo un orden cronológico, apreciamos como en la consulta vinculante V2400-15 [672], tras la cuestión lanzada por la consultante de cómo se deberían tratar las bases imponibles generadas por un grupo fiscal, la DGT se pronuncia al respecto concluyendo que *«de acuerdo con los preceptos señalados, en el período impositivo 2014, las eliminaciones a realizar en el grupo fiscal serán las correspondientes a resultados por operaciones internas, no incluyendo, por tanto, las partidas intragrupo, por cuanto el ingreso y gasto recíproco determinaban el mismo importe con signo contrario».*

Transcurridos unos meses, volverá a pronunciarse la DGT al respecto, concretamente en la consulta vinculante V4163-15 [673]. En ella, la entidad consultante desea averiguar –entre otros aspectos– si las eliminaciones de partidas de ingreso y gasto por el mismo importe deberían incorporarse a la base imponible del grupo en ejercicios futuros, por lo que aquí es efectuada una pregunta totalmente directa al hilo de tal supuesto. Ante ella, el Centro Directivo responde que *«de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de la LIS, las eliminaciones de partidas de ingreso y gastos por operaciones intragrupo se realizan con carácter previo a la compensación de las bases imponibles negativas individuales previas a la consolidación de cada sociedad. Por otra parte, las incorporaciones se realizarán de acuerdo con lo establecido en el artículo 65 de la LIS […] En este sentido, las eliminaciones de partidas de ingresos y gastos por idéntico importe no son objeto de incorporación posterior, por lo que la misma no se producirá en ejercicios futuros».*

En la siguiente consulta que traemos a colación –la ya expuesta V2751-16– volverá la DGT a hacer suyo el criterio de la V2400-15. Concretamente, de la

[672] Consulta vinculante V2400-15, de 29 de julio de 2015, de la Dirección General de Tributos.
[673] Consulta vinculante V4163-15, de 30 de diciembre de 2015, de la Dirección General de Tributos.

respuesta que otorga en aquella en relación con ciertas cuestiones acerca del régimen de consolidación fiscal efectuadas por la consultante, podemos extraer que *«las eliminaciones, tal y como establece el artículo 64 de la LIS, se realizarán, de acuerdo con la normativa contable, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en la LIS».* No obstante, continúa que en tanto a ingresos y gastos recíprocos intragrupo, no deben ser objeto de eliminación, ya que *«de lo contrario, se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contrario a la filosofía del régimen de consolidación fiscal».* Debido a ello, concluye que las operaciones intragrupo en las que el gasto y el ingreso tengan el mismo importe a nivel fiscal *«no serán objeto de eliminación a la hora de determinar la base imponible individual de cada una de las entidades, por cuanto es una operación meramente interna del grupo fiscal que no produce renta alguna a nivel consolidado»* y *contrario sensu* afirma que *«los resultados por operaciones internas que generan renta a nivel consolidado, serán objeto de eliminación, debiendo incorporarse en el período impositivo en que se entiendan realizados frente a terceros».* Esta última postura, se replicará en la consulta vinculante V0048-17 [674], ante una similar cuestión planteada. En ella infiere la DGT al respecto que *«los ingresos y gastos recíprocos, una vez homogeneizados, y en la medida en que no producen renta alguna a nivel consolidado, no deben ser objeto de eliminación. De lo contrario, se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contrario a la filosofía del régimen de consolidación fiscal. Por tanto, de acuerdo con lo señalado, las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo».*

Por ello viene esgrimiendo la Administración que, aquellos resultados derivados de operaciones internas que no hubieran transcendido a la base imponible individual –recíprocas– no deben ser objeto de eliminación [675].

---

[674] Consulta vinculante V0048-17, de 13 de enero de 2017, de la Dirección General de Tributos.

[675] *Vid.* Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J (2017). El régimen… Ob. cit., pág. 1277; López Llopis, E. (2015). La configuración del grupo fiscal en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 168. Consultado en https://www.researchgate.net/profile/Estefania-Lopez-3/publication/315808303_La_configuracion_del_grupo_fiscal_en_la_Ley_272014_del_Impuesto_sobre_Sociedades/links/5d986cf892851c2f70ebe777/La-configuracion-del-grupo-fiscal-en-la-Ley-27-2014-del-Impuesto-sobre-Sociedades.pdf

4.2.2 **Compensación de bases imponibles negativas al amparo del grupo de consolidación fiscal**

Ante la clave de bóveda del concepto acerca del que pivota nuestro trabajo, tenemos que hacer referencia expresa al artículo 66 de la LIS. En él, de un modo cicatero, se recoge con carácter general el proceder en cuanto a la compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal, estableciendo que *«si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 26 de esta Ley»*. De este modo, cuando la base imponible definitiva de un grupo fiscal, cuantificada siguiendo los no pocos requisitos que se exigen en este régimen –entre los que ya se incluían ciertas disposiciones relativas a las bases imponibles negativas individuales– resultara negativa, esta podrá ser compensada con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva del grupo, previa a la aplicación de la reserva de capitalización [676], a tenor de lo previsto en el propio artículo 26 de la LIS, existiendo así una remisión expresa al régimen general.

No obstante, continuando con el análisis del articulado ínsito al propio régimen, vemos como será en el artículo 67 de la LIS, en donde está recogido el régimen de compensación de bases imponibles negativas generadas individualmente por cada entidad *ex-ante* a su incorporación en el grupo [677].

Al hilo de este, debemos traer a colación la circunstancia prevista en su letra *e)*, donde se establece que aquellas bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite del 70 por ciento de la base imponible individual de aquella, teniendo en cuenta eso sí, las eliminaciones e incorporaciones correspondientes a las interacciones llevadas a cabo por la citada entidad con otras del grupo.

Esta concesión va a ser el origen de no poca doctrina administrativa y jurisprudencia, debido a las implicaciones a efectos prácticos que acarreará. Pese a ello, Gonçalves Pereira, haciendo un guiño al legislador sostiene que *«resulta loable la tarea del legislador ordenando y sistematizando la regulación relativa a esta materia; de forma que se han incorporado a un único artículo* […] *las precisiones que anteriormente se ubicaban en varios preceptos*

---

[676] Tal y como argumenta Rivaya Fernández-Santa Eulalia *«la reserva de capitalización será, en el caso de los grupos fiscales, la que corresponda al grupo»*. *Vid.* Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J. (2017). El régimen … Ob. cit., pág. 1303.

[677] *Vid.* Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J. (2017). El régimen… Ob. cit., pág. 1302.

y que afectaban a un mismo supuesto de hecho: la incorporación de una entidad dependiente en un grupo fiscal preexistente» [678].

Sin embargo, Narváez Luque, no se mostrará tan optimista al argumentar que *«la razón de esta limitación no es otra que impedir la compensación de bases imponibles negativas a través de la inclusión de sociedades con pérdidas en grupos fiscales»*, añadiendo que *«la razonabilidad de esta norma se debilita por cuanto para que se produzca una adecuada compensación debe concurrir, de forma simultánea, la generación de rentas positivas como consolidado, algo que consideramos carece de sentido, puesto que discrimina el régimen de aprovechamiento de estos créditos fiscales contingentes»* [679].

Sea como fuere, lo cierto es que el referido 70%, será objeto de sustitución para las grandes empresas en los mismos términos que lo previsto para el artículo 26.1 de la LIS, a tenor de la Disposición adicional decimoquinta.

La siguiente incidencia prevista en la normativa en lo concerniente a la compensación de bases imponibles negativas la encontramos en el artículo 74 de la LIS, donde se regulan los efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o extensión del grupo fiscal, casuística recogida en el precepto que lo precede.

En los supuestos en los que esto ocurra, a tenor de la letra *b)* de su primer apartado, las entidades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción del régimen asumirán –entre otros– el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación. Esta compensación será realizada contra rentas de signo positivo generadas bajo el amparo del régimen individual de tributación en los ejercicios venideros. Para ello, resultará necesario cuantificar el porcentaje de las bases negativas individuales sobre el montante total del grupo, por lo que habrá que estar a la parte de la base imponible ya compensada por el grupo en los ejercicios previos [680].

Al respecto, Díaz-Arias sostiene que *«en el supuesto de que el grupo se extinguiese surgiría el problema para determinar qué efectos jurídicos pueden producir las bases negativas producidas y generadas en el seno del grupo, a efectos de que puedan ser aprovechadas por las sociedades que, perteneciendo al mismo, sigan posteriormente rigiéndose por el régimen general. En prin-*

---

[678] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual* … Ob. cit., pág. 340.

[679] *Vid.* Narváez Luque. A (2017). Grupos… Ob. cit., pág. 19.

[680] *Vid.* Ruiz Quintanilla, J. & Perdiguero Lejonagoitia, I. & Moreno Villarrubia, L. (2013). Régimen de consolidación fiscal. En E.Y. Abogados. *Impuesto sobre Sociedades, Regímenes especiales y especialidades territoriales*. Tomo III. Aranzadi. Navarra, págs. 332 y 333.

cipio parece que la solución más racional consiste en que dichas bases negativas puedan ser repartidas entre las sociedades que las produjeron» [681].

Por su parte, Rivaya Fernández-Santa Eulalia se posiciona al respecto estableciendo que *«el criterio de reparto elegido por el legislador no es otro que el de la proporcionalidad, de forma que se atribuirán a cada una de las sociedades* [las bases imponibles negativas] *en la medida o en la proporción en que haya contribuido a su generación».* Apuntillando esto el siguiente ejemplo: *«si una sociedad del grupo no hubiese contribuido en absoluto a la generación de bases imponibles negativas pendientes de compensación* […] *no se le transmitirá crédito alguno por este concepto»* [682].

Relacionado con lo anterior, Gonçalves Pereira arguye que *«nos parece razonable entender que este límite se aplicará en sustitución del límite individual previsto en el art. 67.e) de la nueva Ley del IS»* ante lo que lanza una cuestión al aire, estableciendo que *«cabe plantearse si sobre la citada suma de las bases imponibles de las entidades corresponderá aplicar el coeficiente reductor del 25%-50%, 60% o 70%, propio de la aplicación de las bases imponibles negativas y en atención al ejercicio que se está liquidando»* y concluye *«sería razonable que así fuera, pero lo cierto es que la regulación no precisa nada al respecto»* [683].

Concerniente a este «reparto», argumenta la propia AEAT que, de no producirse *«vaciaría completamente de contenido la regla establecida en el artículo 74 de la LIS y podría generar situaciones en las que se atribuyan a la entidad que deja de pertenecer al grupo […] importes de los créditos fiscales pendientes inferiores o superiores a los que correspondan a su contribución proporcional a la formación del crédito total»*. Así, defendiendo sus intereses continúa estableciendo que la mencionada alteración podría *«tanto generar un perjuicio para la Hacienda Pública* […] *como perjudicar los derechos de las entidades que integran el grupo»* [684].

Finalmente, a tenor del tercer apartado del mismo artículo, cuando la entidad dominante de un grupo fiscal adquiera la condición de dependiente, o fuera absorbida por otra sociedad derivado ello de una operación de fusión bajo el amparo del régimen que le es inherente, las bases imponibles negativas pendientes de compensación que asuman las entidades que se incorporan al

---

[681] *Vid.* Díaz-Arias, J.M. (2007). *Ley comentada…* Ob. cit., pág. 466.

[682] *Vid.* Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J. (2017). El régimen … Ob. cit., pág. 1315.

[683] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual …* Ob. cit., pág. 361.

[684] Nota del 5 de mayo de 2023, relativa a la aplicación por el grupo de consolidación fiscal de bases imponibles negativas y deducciones procedentes de ejercicios anteriores. Consultado en https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Doctrina_Criterios/Criterios/IS/Nota_creditos_consolidacion_fiscal.pdf

nuevo grupo fiscal, podrán ser compensadas por este con el límite de la suma de las bases imponibles de las entidades incorporadas al nuevo grupo fiscal, teniendo en consideración las eliminaciones e incorporaciones correspondientes.

Rivaya Fernández-Santa Eulalia nos brinda una justificación relativa al divergente tratamiento entre ambos supuestos expuestos, estableciendo que *«viene motivado por el hecho de que las sociedades pasen a integrarse en otro grupo de consolidación fiscal. En estos casos, la aplicación de las distintas partidas pendientes de integrar en base imponible se realizará considerando al conjunto de sociedades que formaba parte del grupo primitivo. Es decir, que los límites para la compensación de las bases imponibles negativas generadas por el grupo que pasa a integrarse en nuevo grupo se calcularán a partir de los datos correspondientes a las sociedades»* [685].

4.2.3 **Modificaciones introducidas por la Ley 28/2022 y la Ley 7/2024.**

Mediante la disposición adicional 5.3 de la *Ley 28/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias*, fue introducida la disposición adicional decimonovena en la LIS, donde son recogidas ciertas medidas temporales para la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal. Concretamente tres nuevas particularidades fueron objeto de instauración.

En primer lugar, con efectos únicamente para los períodos impositivos iniciados durante el año 2023, la base imponible del grupo fiscal será determinada con arreglo a lo previsto por el artículo 62 LIS, pero con una restricción allí no prevista en relación con la suma de las bases imponibles individuales: *«la suma se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases imponibles negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta ley».*

De este modo, las entidades integrantes del grupo que hubieran obtenido una base imponible negativa únicamente podrán adicionar el 50 por ciento de ella a la base imponible consolidada.

---

[685] *Vid.* Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J. (2017). El régimen… Ob. cit., pág. 1316 y 1317.

En segundo lugar, con efectos para los períodos impositivos sucesivos, se establece que *«el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal»* será integrado *«en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas* […] *quede excluida del grupo».*

Por último, esta disposición adicional decimonovena, contiene un tercer apartado donde es regulado el supuesto de que se produjese una pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción de este. Así, cuando esto ocurra *«el importe de las bases imponibles negativas individuales […] que esté pendiente de integración en la base imponible del grupo, se integrará en el último período impositivo en que el grupo tribute en el régimen de consolidación fiscal».*

En definitiva fueron introducidas ciertas restricciones a la práctica compensatoria que habrá que tener presentes a la hora de calcular la base imponible consolidada. *Prima facie,* provocará un diferimiento en la tributación, pudiendo considerarse una medida ciertamente recaudatoria. Así con todo, pese a tener el rótulo de la disposición adicional en la que se refugian el término de *«medidas temporales»*, no tardaría el legislador en prorrogarlas. Así, mediante la Ley 7/2024, se extenderán tales medidas también a los ejercicios comenzados en los años 2024 y 2025.

Dentro del escenario fáctico, esta restricción provocará ciertas distorsiones sobre la normativa prevista para el régimen especial de consolidación fiscal.

Primeramente, en el hipotético caso de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo, el artículo 74 prevé que las entidades que integren el grupo fiscal asumirán, dentro del ejercicio en el que tal circunstancia se produzca el derecho a la compensación de las bases imponibles pendientes de compensación, respetando la misma proporción de su generación. Pues bien, teniendo en consideración la disposición adicional decimonovena, aquellas bases imponibles negativas del año 2023, 2024 o 2025 que hubieran quedado en el tintero debido a la limitación del 50 por ciento, se integrarán en el último período impositivo en el que el grupo tribute en el régimen de consolidación fiscal. Tiene esto toda la lógica, ya que el contribuyente privado del disfrute de esa compensación fue el propio grupo, por tanto, será consecuente que sea este quien aplique tal compensación. No obstante, aún podemos ir un paso más allá y preguntarnos qué ocurriría si por la referida integración se generase una base imponible negativa; pues en este supuesto entendemos que

será de aplicación lo dispuesto en el artículo 74.1. 5.º y se distribuirán a cada entidad individual en la proporción que correspondiera a su creación.

Por otra parte, esta nueva disposición adicional también tendrá incidencias en aquellos casos en los que durante el año 2023, 2024 o 2025 una entidad hubiera generado una base imponible individual negativa, y con posterioridad hubiera quedado excluida del grupo fiscal. Evidentemente, el 50 por ciento de esa base estaría afectado por la restricción recién introducida, por lo que le será de aplicación lo establecido en el segundo apartado de la disposición adicional decimonovena: este importe será integrado en la base imponible del grupo fiscal por partes iguales en cada uno de los diez períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, incluso aunque la entidad que la hubiera generado quedase excluida del grupo. Por lo tanto, en tales supuestos tampoco será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la LIS y la entidad excluida no asumirá esa proporción de la base imponible generada.

4.2.4 **Relación del artículo 26.1 de la LIS con el régimen de consolidación fiscal**

Aunando la totalidad de los preceptos ínsitos a la regulación del régimen de tributación especial de consolidación fiscal, debemos detenernos y analizar las posibles incidencias que pudiera tener en aquel la remisión que es efectuada al régimen general.

En primer lugar, en relación con el importe a compensar, atendiendo al artículo 26.1 de la LIS, a nivel de grupo el importe máximo que se puede compensar es del 70 por ciento [686] de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, siempre que, evidentemente aquella sea positiva.

No obstante, Ruiz Quintanilla trae a colación un inciso realmente interesante acerca de la relación entre los artículos 62 y 26 de la LIS, al exponer que *«de la lectura de ambos preceptos se observa una aparente contradicción, ya que, por un lado, la norma específica de consolidación (art. 62 LIS) parece indicar que la compensación de las BIN se realiza cuando el importe positivo de los apartados anteriores resulte positivo, entre los que se encuentra la reserva de capitalización y, por otro, en el régimen general* […] *se realiza con anterioridad a la aplicación de la reserva de capitalización»* ante lo que expo-

[686] Al igual que en el régimen general, la limitación al especial efectuada al primero, también tiene fines recaudatorios, y para más inri, a nivel de grupo donde existe más facturación. *Vid.* López Llopis, E. (2016). La determinación de la base imponible consolidada en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (1.ª parte). *Nueva Fiscalidad*. Núm. 1, pág. 58.

ne dos posibles interpretaciones. Por un lado, que *«en el régimen de consolidación (art. 62 LIS) solo se establecen los elementos que conforman la BI, si bien la compensación de las BIN se ha de regir por el procedimiento del artículo 26 de la LIS del régimen general»*. Por otro lado arguye que *«en el régimen general (art. 26 LIS) la reserva de capitalización no se tiene en cuenta para compensar las BIN, mientras que en el régimen especial (art. 66 LIS) hay que tomarlas en cuenta»*, concluyendo: *«lo más coherente es decantarse por la primera, dado el mandato del artículo 66 al señalar que la compensación se debe realizar "en los términos previstos en el artículo 26 de esta Ley"»* [687].

En relación con una de las mayores dificultades en el proceso de consolidación fiscal [688], hemos de mencionar la existencia fáctica de un doble límite [689] a la compensación en aquellos supuestos relativos al artículo 67. *e)* LIS, esto es sobre el importe de la base imponible positiva a nivel individual con carácter previo a la incorporación al grupo, como posteriormente en relación con la de este.

4.2.4.1 Posición de la doctrina administrativa ante la existencia de un doble límite

Dicho criterio viene sosteniendo la Administración desde la entrada en vigor de la actual normativa. Así, en la consulta vinculante V2085-15 [690], la consultante plantea la cuestión de si la base imponible previa sobre la que se calculará el importe de las bases imponibles negativas susceptibles de compensación es la base imponible individual de la sociedad que generó tales bases, sin sujeción a ningún otro límite adicional, tanto para los períodos impositivos 2014, como 2015, justo en la frontera del cambio normativo. Ante ello, el Centro Directivo, de manera rotunda, argumenta lo siguiente: *«la aplicación*

---

[687] *Vid.* Ruiz Quintanilla, J. (2015). La compensación de las bases imponibles negativas en el régimen de consolidación fiscal a través de cuestiones prácticas (ejercicios 2014 a 2017). *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núms. 389 y 390, pág. E6.

[688] *Vid.* Ruiz Quintanilla, J. (2015). La compensación… Ob. cit., pág. E12.

[689] *Vid.* Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J. (2017). El régimen… Ob. cit., pág. 1313; Gómez-Tembleque Bernal (2007). Régimen… Ob. cit., pág. 643; Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual…* Ob. cit., pág. 349*;* Calderón González, J.M (2012). Doble límite a la compensación de bases imponibles negativas de sociedades procedentes de ejercicios anteriores a su integración en el grupo. Comentario a la Sentencia de TS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 22 de Diciembre de 2011. *Tribuna Fiscal: revista tributaria y financiera.* Núm. 260, págs. 71-80; Ruiz Quintanilla, J. (2015). La compensación… Ob. cit., págs. E12 y ss.; López Llopis, E. (2017). *El régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.* Tirant lo Blanch. Valencia, págs. 290 y ss.

[690] Consulta vinculante V2085-15, de 3 de julio de 2015, de la Dirección General de Tributos.

de la compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal o de bases imponibles negativas de sociedades individuales generadas con anterioridad a su incorporación al grupo, requiere previamente la existencia de una base imponible positiva del grupo fiscal, una vez aplicadas las eliminaciones e incorporaciones correspondientes [...] *por tanto, en caso de que existan bases imponibles negativas de una sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, se aplicará como límite de compensación de las mismas el menor entre la base imponible positiva generada por la sociedad individual, y la base imponible positiva del grupo fiscal».*

La misma postura será plasmada en más consultas vinculantes como la V4055-16 [691], en la que ante una cuestión similar a la anterior, la DGT se pronuncia en relación con los límites a aplicar a la hora de realizar la compensación de bases imponibles negativas generadas previamente a la inclusión de una entidad a un grupo fiscal que *«deben hacerse extensivos tanto en régimen individual como el régimen de consolidación fiscal».*

Del mismo modo, en la V1828-18 [692], la Administración se mantiene firme al respecto estableciendo del modo más diáfano hasta el momento que *«las bases imponibles negativas de las absorbidas generadas con carácter previo a la consolidación, se podrán compensar con la base imponible del grupo fiscal con el límite general del artículo 66 de la LIS y con el límite adicional del 70% de la base imponible individual* […] *exigido en el artículo 67 de la LIS».*

Por su parte, de consultas vinculantes más recientes como la V0864-23 [693], se desprende que la Administración sigue manteniendo su criterio, al establecer ante un caso similar que *«en el supuesto de que existan bases imponibles negativas de una sociedad, pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, se aplicará como límite de compensación el menor de los dos importes siguientes: – el 70%, 50% o 25%, en función del importe neto de la cifra de negocios de la sociedad individual, de la base imponible positiva de dicha sociedad obtenida en el periodo impositivo en que forma parte del grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por las operaciones internas en las que hubiera participado. – el 70%, 50% o 25%, en función del importe neto de la cifra de negocios del grupo fiscal, de la base imponible positiva de dicho grupo previa a la*

[691] Consulta vinculante V4055-16, de 22 de septiembre de 2016, de la Dirección General de Tributos.

[692] Consulta vinculante V1828-18, de 22 de junio de 2018, de la Dirección General de Tributos.

[693] Consulta vinculante V0864-23, de 12 de abril de 2023, de la Dirección General de Tributos.

aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de la base imponible negativa pendiente» [694].

Continuando con el criterio administrativo, el TEAC también mostró su postura al respecto, alineándose con la DGT. Así, en su Resolución del 10 de febrero de 2020 [695] al hilo de una reclamación tramitada por procedimiento general relativa a una propuesta de liquidación por parte de la Administración a un obligado tributario, fija como criterio que: *«Existe un doble límite a la hora de analizar la compensación de BIN´s en el ámbito de un grupo fiscal que tributa bajo el régimen especial de consolidación teniendo en cuenta que estas BIN´s han podido generarse en el grupo y/o por las entidades que lo conforman cuando dichas entidades tributaban bajo el régimen general individual y aun no formaban parte del grupo: por un lado, el del artículo 67.e) de la LIS aplicable a nivel individual de la entidad del grupo que tiene esas bases imponibles negativas pendientes, teniendo en cuenta el importe neto de su cifra de negocios a efectos de determinar la posible limitación a la compensación de esas bases imponibles negativas y, por otro lado, el del artículo 66 a nivel de grupo, teniendo en cuenta el importe neto de la cifra de negocios a nivel de grupo».* Este criterio sería reiterado unos meses más tarde en otra resolución del mismo tribunal con fecha de 24 de septiembre de 2020 [696].

No obstante, estas dudas doctrinales no son inherentes a la actual regulación del IS, ya que Gómez-Tembleque Bernal [697] pondría en el año 2007 de manifiesto que tal controversia ya estaría en la Ley 43/1995, al argumentar que, de la redacción otorgada por el TRLIS *«parece que se desprende que para la compensación*[…] *sólo hay un límite, el de la base imponible individual de la propia sociedad* […] *Parece más lógico, que al producirse la compensación en la base del grupo, y no en la de la sociedad que la generó, opere también este segundo límite».* A posteriori, al hilo de ello, pone de manifiesto la postura histórica de la Administración, exponiendo que *«éste es el criterio administrativo, que se desprende de la contestación a la consulta a la DGT de 22-12-2004. No obstante, el mantenido, al menos hasta el año 2002, había sido el contrario (Véase consulta de la DGT de 28-06-1999)»*. Ante esto, tal y como arguye Cordero González *«el problema se plantea fundamentalmente tras la modificación por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, del artículo 85.1 del antiguo*

---

[694] Véase que, por entonces, todavía no se había declarada inconstitucional y nula la Disposición adicional decimoquinta.

[695] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 10 de febrero del año 2020; RG: (0356/2018).

[696] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 24 de septiembre de 2020; RG (4359/2019).

[697] *Vid.* Gómez-Tembleque Bernal (2007). Régimen… Ob. cit., pág. 643.

TRLIS la cual añadió, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002, una nueva letra d) al citado artículo y modificó su letra a), cuya redacción se ha mantenido en similares términos en la Ley actual» [698]. No obstante, entendemos que el primer autor menciona la Ley 43/1995 y no del TRLIS, ya que este último entró en vigor en el año 2004.

4.2.4.2 Posición de la jurisprudencia ante la existencia de un doble límite

Análogamente, la jurisprudencia también se ha mostrado a favor de la existencia de esa doble limitación desde la entrada en vigor de la Ley 24/2001. De este modo, la STS 9230/2011 [699] viene a despejar cualquier duda al respecto, al fijar la doctrina del doble límite [700]. Concretamente, en su Fundamento de Derecho 3.º plantea la siguiente cuestión: *«si, a la vista de la regulación especial del régimen de consolidación fiscal de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, con las modificaciones introducidas por Ley 24/2001, la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores por parte de sociedades que se integren en el grupo, está sometida a un doble tope, representado por el menor importe entre el de la base imponible positiva de la propia sociedad en el ejercicio y el del base imponible positiva del grupo antes de que se realice la compensación o, por el contrario, solo rige el primer límite y, en consecuencia, es posible la compensación aun cuando la base imponible del grupo fuese negativa, con la consecuencia añadida de suponer un incremento de ella».* Ante esto, después de realizar una exégesis de la regulación societaria concluye que: *no se discute la existencia del límite de la base imponible negativa a compensar de la propia base imponible positiva de la sociedad* […]. *Este límite hace que la sociedad que forma parte del grupo, pero que tuvo pérdidas anteriores, pueda compensarlas y que como consecuencia de ello su base imponible puede ser 0, pero nunca negativa. Por tanto, la base imponible del ejercicio actúa como límite de compensación»* y continúa argumentando *«pero también, existe un segundo límite derivado de la necesidad de que la base imponible del grupo sea positiva y ello por cuanto el derecho a la compensación pertenece al grupo […]. Por ello […] «hay que entender que el artículo 85.1 de la Ley (74.1 del Texto Refundido) somete al mismo nivel de exigencia*

[698] *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases...* Ob. cit., pág. 95. En el mismo sentido se posiciona Ruiz Quintanilla, J. (2015). La compensación…Ob. cit., págs. E12 y E13.

[699] Sentencia del Tribunal Supremo 9230/2011, de 22 de diciembre de 2011; ECLI:ES:TS:2011:9230.

[700] *Vid.* Ruiz Quintanilla, J. (2015). La compensación… Ob. cit., pág. E14.

a las bases imponibles negativas del grupo fiscal y a "las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 88 de esta Ley", esto, es, las bases imponibles anteriores a la integración y pendientes de compensación, que, por ello solo podrán compensarse si la base del grupo es positiva. La exigencia de este segundo límite impone que la base consolidada del grupo puede llegar a ser, como máximo 0, pero nunca podrá ser negativa. Por tanto […] *se concluye que para que las bases imponibles negativas de las sociedades integradas en el grupo sean comprensibles en éste, se requiere que la base imponible del mismo, después de las eliminaciones e incorporaciones, y antes de la compensación, sea positiva».*

Así con todo, pone sobre el tablero la existencia de ese doble tope. Por un lado, la existencia del límite de la base imponible negativa a compensar derivado de la propia base imponible de la sociedad actuando esta como límite a la compensación. Por otro lado, habrá otro techo, que condiciona a que el signo de la base imponible del grupo sea positivo, debiendo cumplirse la regla establecida por la normativa del régimen general [701].

Lo cierto es que, por aquel entonces, únicamente existía un límite temporal y no cuantitativo, independientemente de la exigencia de la positividad de la base imponible. De existir alguna restricción porcentual, también habría que tenerla en consideración, motivado ello por la remisión al régimen general.

La misma dirección tomará el TS en sentencias posteriores, así en el Fundamento de Derecho 3.º de la STS 2334/2013 [702], vuelve a plantear la determinación de *«la procedencia de la compensación practicada por la entidad recurrente de las bases imponibles negativas de sociedades del Grupo pendientes de compensar en el momento de su integración en el Grupo fiscal y, en concreto, si la compensación tiene como único límite la base imponible individual correspondiente a la sociedad que la aporta o se exige, además, que la base imponible del Grupo de consolidación fiscal sea positiva».* Ante lo que, después de exponer la regulación ínsita a la compensación de bases imponibles bajo el paraguas del régimen especial de consolidación fiscal, otorga una motivación mucho más pormenorizada que en la anterior sentencia expuesta infiriendo que *«tras la reforma introducida por la Ley 24/2001, la compensación de estas bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores a la integración en el Grupo de la sociedad que las generó, está sometida a un doble límite: 1.º) El importe de la base imponible positiva de la propia sociedad en el ejercicio (art. 88.2 LIS). 2.º) El importe de la base imponible positiva del Gru-*

[701] *Vid.* Calderón González, J.M (2012). Doble límite… Ob. cit., pág. 13.
[702] Sentencia del Tribunal Supremo 2334/2013, de 3 de mayo de 2013; ECLI:ES:TS:2013:2334.

po antes de que se realice dicha compensación. El importe a compensar sería, por lo tanto, el menor de los dos importes» [703], matizando al respecto que *«las dos limitaciones tienen su razón de ser: la que viene dada por la propia base imponible individual de la sociedad que generó las bases imponibles negativas, para evitar que se puedan adquirir sociedades en pérdidas que disminuyan el beneficio tributable del Grupo. La segunda, para evitar el "rejuvenecimiento" de las bases imponibles negativas, cuyo plazo de compensación comenzaría de nuevo a contarse al pasar a ser base imponible negativa del Grupo».*

Al hilo de esto, Cordero González, sostiene que *«esta doctrina se mantiene tras la aprobación de la LIS, por Ley 27/2014, a pesar de haberse suprimido el plazo de compensación, puesto que la redacción del artículo 67.1.e) es la misma que la del artículo 74.2 TRLIS, ya derogado, tal y como ha entendido la consulta vinculante núm. V2085* […]*, lo que resulta relevante a efectos de determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a comprobar las bases pendientes»* [704].

Con posterioridad a poner de relieve el criterio contenido en la ya analizada STS 9230/2011, concluye el Alto Tribunal que *«para que las bases imponibles negativas de las sociedades integradas en el Grupo sean compensables en éste, se requiere que la base imponible del mismo, después de las eliminaciones e incorporaciones, y antes de la compensación, sea positiva».*

De similar modo, la STS 806/2014 [705] en su Fundamento de Derecho 3.º, para resolver una cuestión relativa a la posible existencia de ese doble límite, efectúa una total remisión a la STS 9230/2011, con base en los principios de igualdad, unidad de doctrina y seguridad jurídica.

Finalmente, para cerrar este análisis jurisprudencial, creemos conveniente subrayar las últimas conclusiones alcanzadas por el TS en relación con esta doble limitación. Así, en el Fundamento de Derecho 4.º de la STS 4953/2014 [706], expone, reiterando la misma línea jurisprudencial que *«la aplicación del criterio de esta Sala supone la compensación de las bases negativas individuales de la sociedad con anterioridad a la incorporación al Grupo se realizan en éste en último lugar y siempre que la base de dicho Grupo sea positiva y también teniendo en cuenta que la cantidad a compensar es la menor de la que represente la base imponible positiva del Grupo fiscal, previa a la compensación, o la base imponible positiva de la sociedad, obtenida en el período im-*

[703] Obsérvese que este criterio se empleará a posteriori por la Administración en el escenario de consultas vinculantes o de resoluciones del TEAC.

[704] *Vid.* Cordero González, E.M, (2017). *Las Bases...* Ob. cit., pág. 96.

[705] Sentencia del Tribunal Supremo 806/2014, de 20 de febrero de 2014; ECLI:ES:TS:2014:806.

[706] Sentencia del Tribunal Supremo 4953/2014, de 28 de noviembre de 2014; ECLI:ES:TS:2014:4953.

positivo en que pase a formar parte del Grupo fiscal». Concluyendo a renglón seguido: *«dicho de otra forma, para que tenga lugar la compensación, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos: 1.º) Que la base imponible consolidada sea positiva. Con ello se evita que la BIN pase a ser BIN del Grupo y a contarse un nuevo plazo de compensación ("rejuvenecimiento" de la BIN). 2.º) Que la sociedad portadora de BIN al momento de incorporarse al Grupo aporte a la base imponible consolidada, en el ejercicio de la compensación, una base positiva cuyo importe sea equivalente al de la BIN que se quiere compensar. Con ello se evita también que se puedan adquirir sociedades en pérdidas para disminuir el beneficio tributable del Grupo».*

4.2.4.3 Posible existencia de un doble límite bajo el amparo del grupo

Si bien es cierta la existencia de ese doble límite a la hora de llevar a cabo la compensación de las bases imponibles negativas a nivel de grupo generadas *ex-ante* a la incorporación al mismo por parte de una entidad, se suscita la cuestión de si cabría la posibilidad de un doble límite en tanto la sociedad que generó la base imponible lo hiciera bajo el amparo del grupo. En estos supuestos no está previsto por la normativa que regula este régimen tributario ya que tal y como expusimos previamente, la compensación no será realizada a nivel individual, sino que se adicionan todas las bases imponibles de las sociedades integrantes del grupo –independientemente de su signo– dentro de la base imponible consolidada y con posterioridad la compensación se realizará, de ser el caso, sobre esta última.

Sin embargo, pese a haberse declarado nula e inconstitucional la Disposición adicional decimoquinta mediante la cual fueron instauradas ciertas restricciones cuantitativas a determinados sujetos pasivos, también sería de afectación a los grupos de sociedades por el mero hecho de ostentar la condición de contribuyentes del IS. Así pues, nos encontramos ante la misma dicotomía prevista en régimen general [707].

Esto es, por un lado, aquellas entidades con un INCN en los 12 meses anteriores al comienzo del período impositivo mayor o igual a 20 millones de euros pero inferior a 60 millones, verían sustituido el ya expuesto límite del 70 por ciento, por un 50 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de

[707] *Vid.* Sanz Gadea, E. (2017). El Impuesto sobre Sociedades en 2016. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 408, pág. 13.

la reserva de capitalización y, por otro lado, aquellos contribuyentes que arrojasen un INCN superior o igual a 60 millones de euros en los 12 meses previos al comienzo del ejercicio, verían como esa restricción porcentual se fijaría en un 25 por ciento de la base imponible positiva previa a la reserva de capitalización.

Podríamos preguntarnos en este punto, sobre qué importe es cuantificado el INCN para la aplicación de esta restricción en el escenario de un grupo fiscal. Pues generalmente, de un modo lógico, sobre la totalidad de este debido a que es este quien ostenta la consideración de contribuyente. Así se postula la Administración en la ya expuesta consulta vinculante V2085-15 sosteniendo que *«teniendo en cuenta que el grupo fiscal tiene la consideración de sujeto pasivo, la referencia al volumen de operaciones y al importe neto de la cifra de negocios ha de entenderse realiza al grupo fiscal»* prosiguiendo a renglón seguido *«del mismo modo, la base imponible previa a la compensación ha de entenderse igualmente realizada a la del grupo fiscal»*.

Pese a lo anterior, en todo caso, también podrán compensarse bases imponibles por el importe de un millón de euros al igual que en el régimen general, ante lo que Gonçalves Pereira realiza una interesante apreciación al argüir que *«en determinados supuestos las bases imponibles negativas compensables en el ejercicio podrán ser superiores si se tributa por el régimen individual que si se tributa en consolidación fiscal. Así, si las sociedades tributan en régimen individual, cada una dispondrá* […] *de un límite mínimo de un millón de euros, mientras que si esas mismas sociedades tributan en régimen de consolidación fiscal, ese límite del millón de euros jugará a nivel de grupo fiscal»* [708].

Por ello, buscando la relación que esto pudiera tener con el artículo 67 *e)* LIS volvemos a encontrarnos con cierta controversia. La postura que actualmente mantiene la Administración emana de consultas como la ya expuesta V0864-23, en la que, el consultante plantea la cuestión –entre otras– de si las bases imponibles negativas generadas con anterioridad a la incorporación de una entidad en un grupo de consolidación fiscal, pudiera gozar de una compensación mínima a tenor de lo previsto en el artículo 26 de la LIS. Por su parte, la respuesta de la DGT ante el silencio normativo al respecto del art. 67. *e)* LIS, la estimamos ciertamente coherente, ya que establece una concesión al contribuyente al argüir *«tratándose de la compensación de bases imponibles negativas generadas con anterioridad a la incorporación al grupo fiscal, y a efectos del cómputo del doble límite, de acuerdo con una interpretación sistemática y razonable de la norma, con el fin de que el aprovechamiento, en el seno del grupo, de dichas bases imponibles negativas no difiera del que hubie-*

[708] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual …* Ob. cit., pág. 339.

ra resultado de aplicación en el régimen individual del Impuesto sobre Sociedades, la compensación de hasta un millón de euros que establece el artículo 26 de la LIS resultará de aplicación, tanto a efectos de determinar el importe susceptible de compensación por el grupo fiscal de la base imponible negativa individual de pre-consolidación como a efectos de determinar la base imponible negativa que el grupo fiscal puede compensar, en su totalidad, en el período impositivo (teniendo en cuenta las bases imponibles negativas pendientes de la entidad que se integró en él y las que, en su caso, hubiere podido generar el propio grupo fiscal y que estuvieren pendientes de compensación)». Con todo, conviene destacar que el contenido de esta consulta reemplazó el de la V2590-22 [709], quedando esta última sin contenido.

La misma postura replica la Administración en las consultas vinculantes V0865-23 [710] y en la V0867-23 [711] que, del mismo modo reemplazan a la V2594-22 [712] y a la V2592-22 [713] respectivamente.

Con todo esto, estamos en condiciones de inferir que, al unísono con el régimen general, nada está establecido al respecto de la obligatoriedad de la compensación. Podrá el contribuyente priorizar la aplicación de los beneficios fiscales que estime convenientes y postergar la compensación de bases imponibles negativas para períodos venideros, ya que no existe ni plazo temporal ni orden alguno para ponerla en práctica [714].

Esto será ínsito tanto a las generadas de manera individual previamente a la entrada en el grupo, como a las que derivan del propio grupo, pudiendo incluso priorizar la aplicación de las primeras, tal y como emana de la ya expuesta consulta vinculante V4163-15.

4.2.5 **Relación del artículo 26.2, 3, 4 y 5 de la LIS con el régimen de consolidación fiscal**

Siguiendo el criterio establecido en el artículo 26.2 LIS, cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, entendemos que el importe de un millón de euros será objeto de prorrateo en la misma proporción que la extensión temporal de aquel.

---

[709] Consulta vinculante V2590-22, de 21 de diciembre de 2022, de la Dirección General de Tributos.
[710] Consulta vinculante V0865-23, de 12 de abril de 2023, de la Dirección General de Tributos.
[711] Consulta vinculante V0867-23, de 12 de abril de 2023, de la Dirección General de Tributos.
[712] Consulta vinculante V2594-22, de 21 de diciembre de 2022, de la Dirección General de Tributos.
[713] Consulta vinculante V2592-22, de 21 de diciembre de 2022, de la Dirección General de Tributos.
[714] *Vid.* Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J. (2017). El régimen… Ob. cit., pág. 1256; Narváez Luque. A (2017). Grupos… Ob. cit., pág. 19.

Por su parte, lo contenido en el siguiente apartado del citado precepto, no podrá ser aplicable en el escenario del régimen especial de la consolidación fiscal ya que, técnicamente un grupo fiscal no podrá ostentar la consideración de entidad de reciente creación a tenor del artículo 29.1 de la LIS.

Al hilo del siguiente apartado del artículo 26 de la LIS, al tener el régimen general la condición de supletorio, también le será aplicable a un contribuyente grupo fiscal la prohibición de la práctica compensatoria prevista en el artículo 26.4 LIS.

Por último, en cuanto a comprobación de la compensación de bases imponibles negativas nos referimos, del mismo modo, le será dispuesto lo recogido en el quinto apartado del mismo precepto para el régimen general [715]. A ello nos referiremos en el último capítulo de nuestro estudio.

Como cláusula de cierre, pudiera resultar oportuno exponer una reflexión de Ramírez Pascual al tiempo de afirmar que *«un grupo fiscal se puede utilizar como un instrumento para aminorar nuestra tributación»* poniendo como ejemplo de ello la compensación de bases imponibles negativas, estableciendo que *«esta sería una de las razones más atrayentes ya que el grupo se ahorraría una gran cantidad económica, si alguna de las entidades que componen el grupo adquiriera pérdidas, es decir bases imponibles negativas* […] *lo que permite el paso de pérdidas desde la sociedad del grupo que las ha generado a la base imponible del grupo, lo que mejoraría nuestra Tesorería de forma inmediata»* [716]. En sentido parecido argüirá Narváez Luque, exponiendo que *«la tributación en el régimen de consolidación fiscal permite compensar las pérdidas obtenidas por alguna de las sociedades del grupo en el mismo ejercicio en el que se produzcan (siempre que existan beneficios en otras sociedades del grupo), sin tener que esperar a generar beneficios»* [717].

Por otra parte, como colofón, el TS también se pronunciaría al respecto, en la ya citada STS 9230/2011, al establecer que *«la compensación de bases imponibles negativas supone una ventaja para el grupo que tributa en régimen de consolidación fiscal sobre el supuesto de que cada sociedad lo hiciera por separado, pues en este último caso, las que tuvieran base positiva deberían ingresar y las que la tuvieran negativa, deberían esperar a cambiar el signo de las mismas; en cambio el régimen de consolidación fiscal, cada una de las*

---

[715] *Vid.* Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J. (2017). El régimen … Ob. cit., pág. 1304.

[716] *Vid.* Ramírez Pascual, B. (2023). Grupos y consolidación fiscal: el escudo fiscal. *La Ley*. Núm. 2453, págs. 4 y 5. Doctrina que forma parte del libro Ramírez Pascual, B. (2023). *La estructura fiscal óptima de la empresa familiar (2.ªed)*. *La Ley.*

[717] *Vid.* Narváez Luque, A (2017). Grupos... Ob. cit., pág. 21.

sociedades tiene la posibilidad de ver compensadas sus bases negativas con la del grupo fiscal».

En general, a modo de conclusión, podemos inferir que, el proceder para la práctica compensatoria instaurado por el legislador para este régimen consiste en una remisión al artículo 26 de la LIS prevista para el régimen general. No obstante, pudiendo parecer algo sencillo, tal y como hemos evidenciado, habrá que estar a ciertas particularidades para llegar a la cuantificación final de la base imponible consolidada, provocando esto ciertas dificultades tanto para la Administración como para el contribuyente.

4.3 RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS, CANJE DE VALORES Y CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL DE UNA SOCIEDAD EUROPEA O UNA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA DE UN ESTADO MIEMBRO A OTRO DE LA UNIÓN EUROPEA.

Está recogido en el Capítulo VII del Título de la LIS, en concreto desde el artículo 76 hasta el 89, ambos inclusive.

Antes de comenzar nuestro análisis conviene mencionar que las modificaciones estructurales relativas a las entidades mercantiles se encontraban reguladas en la *Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.* Sin embargo, esta norma fue derogada tras la trasposición por vía de urgencia, de la *Directiva (UE) 2019/2121*[718]*,* a través del *Real Decreto-ley 5/2023*[719]*,* cuya entrada en vigor se produjo el 30 de junio de 2023. En este se estableció un Libro Primero relativo a *Transposición de directiva de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles*. De este modo, el nuevo régimen legal afectará a todas

[718] Directiva (UE) 2019/2121 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 en lo que atañe a las transformaciones, fusiones y escisiones transfronterizas, a través del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

[719] Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

las modificaciones estructurales, tanto internas como transfronterizas –incluso fuera de la U.E.–, con el fin de evitar asimetrías y divergencias regulatorias que pudieran dar pie al florecimiento de una jurisdicción de conveniencia.

Volviendo al objeto de nuestro estudio, nos encontramos ahora con otro régimen especial de carácter ciertamente complejo que goza de una ingente extensión. Estas dos características inherentes al mismo provocarán igualmente que en el régimen de consolidación fiscal, no pocas dudas e incógnitas en cuanto a su ámbito fáctico. Ello motiva un sinfín tanto de doctrina administrativa como de jurisprudencia que pondrá de manifiesto lo complicada que puede resultar su aplicación.

Hacemos nuestras las palabras de Cordero González cuando afirma que este régimen especial *«tiene por finalidad diferir la tributación ocasionada por la transmisión patrimonial a que conducen las operaciones de reestructuración empresarial. Presidido por la idea de neutralidad* […] *y favorecer con ello, la flexibilidad y competitividad de las empresas, eliminando alguna de sus consecuencias fiscales»*. A renglón seguido continúa afirmando que *«dicha neutralidad se logra básicamente, en lo que a los impuestos directos atañe, a través de la exoneración de las plusvalías en su caso obtenidas por la transmisión del patrimonio a la sociedad adquiriente que, a efectos fiscales, habrá de computarlos por los mismos valores que tenía en la transmitente»* [720].

Siguiendo un criterio uniforme, nos centraremos de nuevo únicamente en las implicaciones derivadas de la aplicación de este régimen en la práctica de la compensación de bases imponibles negativas. Empero, de manera previa, conviene evidenciar ciertas novedades introducidas por la vigente LIS para adecuarlo al presente del panorama tributario y que pudieran tener incidencia en nuestro análisis. En concreto, de su propia exposición de motivos, destacamos las que siguen.

En primer lugar, desaparece la opción en la aplicación de este régimen, configurándose como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración. A su vez, se establece una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.

Otra novedad que nos afectará de pleno consiste en el establecimiento expreso de la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles

[720] *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases...* Ob. cit., pág. 98. El mismo criterio que previamente sostendría la Sentencia de la Audiencia Nacional del 11 de octubre de 2012; ECLI:ES:AN:2012:4105 o posteriormente la Sentencia del Tribunal Supremo 1258/2021, del 31 de marzo de 2021; ECLI:ES:TS:2021:1258.

negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad. Ello provoca que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma [721].

El último aspecto que destacaremos será la regulación expresa de la inaplicación parcial del régimen y la circunscripción de las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida en este tipo de operaciones.

Antes de comenzar con su pormenorización conviene también establecer una especie de zaguán, con el fin de introducir ciertas características inherentes al régimen especial sin las que nos resultaría difícil poder examinarlo de manera eficiente.

4.3.1 **Operaciones previstas en este régimen**

En el artículo 76 son definidas tanto las operaciones como ciertos conceptos resguardados en este régimen. Encuentra esto su motivación en que el legislador fiscal pudiera promover un «concepto diferenciado» de cualquier término de los aquí previstos, promoviendo ello que la definición que emana de la ley tributaria puede no coincidir con la contenida en la normativa mercantil [722].

4.3.1.1 Fusiones

En concreto, dentro de su apartado primero se delimita el término de fusión, la cual se entenderá producida bajo tres supuestos.

El primero de ellos será cuando *«una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por*

---

[721] Previamente a la entrada en vigor de la actual LIS, para la transmisión de las bases imponibles negativas sería condición *sine qua non* que la entidad se extinguiera, rechazando tal posibilidad cuando se producía una rama de actividad. *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases...* Op. cit., pág. 99.

[722] *Vid.* García Novoa, C. (2017). Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social. En Sánchez Pedroche, J. A. (Dir.) Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria, pág. 1359.

ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad».

También entenderemos producida una fusión en aquellos casos en los que *«dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad».*

Finalmente, en el referido apartado, está recogido otro escenario en el que una fusión se entenderá realizada, concretamente cuando *«una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social».* Así, de la consulta vinculante V2145-18 [723], podemos extraer la siguiente conclusión por parte de la Administración en relación con las operaciones de fusiones: *«si la operación de fusión por absorción proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple además lo dispuesto en el artículo 76.1 de la LIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS en las condiciones y requisitos exigidos en la misma»* a lo que posteriormente añade, con ocasión de la renuncia a este régimen con ocasión de la integración en la base imponible de las rentas derivadas de la transmisión de la totalidad o parte de los elementos patrimoniales que *«en caso de resultar una renta positiva con ocasión de la renuncia parcial de uno o varios elementos patrimoniales, dicha renta positiva podría compensarse con bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores existentes en la entidad transmitente, si bien dicha compensación estaría sometida al límite previsto en el apartado 1 del artículo 26 de la LIS».*

4.3.1.2 Escisiones

Por su parte, el segundo apartado del artículo 76 LIS, regula el concepto de escisión, para el que también está prevista una tricotomía que origine su nacimiento, particularmente en sus letras *a), b) y c)*, que ordenadamente desmenuzaremos.

[723] Consulta vinculante V2145-18, de 18 de julio de 2018, de la Dirección General de Tributos.

Por un lado, cuando *«una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad»*.

Por otro lado en aquellos casos en los que *«una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior»*.

Por último cuando *«una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio, al menos, participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior»*. Adicionalmente, será establecido que, en aquellos casos en los que existan dos o más sociedades adquirentes *«la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad»*.

Del mismo modo que antes, trayendo a colación la consulta vinculante V2125-18, el Centro Directivo nos brinda en ella información relevante en relación con esta última apreciación de las escisiones. Concretamente dictamina que *«por cuanto los socios de la entidad escindida recibirán participaciones de las sociedades beneficiarias de la escisión en proporción distinta a la*

existente en aquélla, la operación se califica como escisión total no proporcional. Por lo que exige en el ámbito fiscal que los patrimonios escindidos configuren cada uno de ellos por sí mismos una rama de actividad». Ante ello continúa engarzando la escisión con las ramas de actividad, estableciendo que *«sólo aquellas operaciones de escisión en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente, manteniéndose asimismo bajo la titularidad de la entidad escindida elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS»*.

Al respecto de las escisiones totales podría surgir la duda acerca del criterio a seguir para distribuir las bases imponibles negativas de las entidades beneficiaras. Ante ello, la consulta vinculante V3437-13 [724], establece que se puede considerar como criterio válido la distribución de las bases imponibles negativas en proporción al patrimonio neto recibido por cada una de ellas, teniendo en consideración el valor del mercado del patrimonio escindido. Sin embargo, al no establecer la norma ningún criterio expreso al respecto debería admitirse como válido cualquier otro criterio escogido por el sujeto pasivo [725].

4.3.1.3 Aportaciones no dinerarias de rama de actividad

En el siguiente apartado –artículo 76.3 de la LIS– está recogido el término de aportación no dineraria de ramas de actividad que, tendrá lugar cuando exista una *«operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente»*.

Con relación al propio concepto de rama de actividad, encuentra su definición en el apartado cuarto, estableciendo que *«se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.*

[724] Consulta vinculante V3437-13, de 26 de noviembre de 2013, de la Dirección General de Tributos.

[725] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual …* Ob. cit., pág. 428.

Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

Acudiendo de nuevo a la consulta vinculante V2145-18, la Administración infiere en su contestación que *«el propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas».*

4.3.1.4 Canje de valores

Poniendo fin a las definiciones conceptuales, el apartado quinto del artículo 76 dispone que *«tendrá la consideración de canje de valores representativos del capital social la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad».*

Por su parte, siguiendo el mismo criterio que en los conceptos anteriores, de la respuesta presente en la consulta vinculante V2145-18, podemos extraer cierta información del criterio administrativo, pero en este caso al hilo de los canjes de valores. Afirma la Administración que *«cuando el socio tenga la consideración de entidad en régimen de atribución de rentas, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la renta generada con ocasión del canje de valores, siempre que a la operación le sea aplicación el régimen fiscal establecido en el presente Capítulo».*

4.3.2 **Formalidades relativas al régimen especial**

Posteriormente, mediante los dos siguientes apartados del artículo 76, son reguladas ciertas formalidades ínsitas a este régimen especial. En concreto en el sexto se establece que *«éste será igualmente aplicable a las operaciones en las que intervengan contribuyentes de este Impuesto que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas en los apartados anteriores».* Por su parte, el séptimo al tiempo de referirse a este régimen especial dispondrá que *«será igualmente aplicable a las operaciones de cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, respecto de los bienes y derechos situados en territorio español que queden afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en dicho territorio. A estos efectos, las reglas previstas en este régimen especial para los supuestos de transmisiones de bienes y derechos serán de aplicación a las operaciones de cambio de domicilio social, aun cuando no den lugar a dichas transmisiones».*

4.3.3 **Subrogación en los derechos y obligaciones tributarias**

Acerca de las operaciones previstas en este régimen especial, conviene realizar una distinción entre aquellos supuestos que provocan una sucesión a título universal, como son las fusiones o escisiones y una sucesión a título no universal como pueden ser las aportaciones de la rama de actividad.

Así, al amparo de la vigente normativa, en las primeras se transmitirán a la entidad adquiriente la totalidad de los derechos y obligaciones de la transmitente y por su parte, en las segundas únicamente serán transmitidas a la adquiriente los derechos y obligaciones referidos a los bienes y derechos efectivamente transmitidos [726], como a continuación veremos.

Conforme a esto, estamos en condiciones de efectuar una síntesis del engarce previsto entre la práctica compensatoria y este particular régimen. Emanará ello del artículo 84 de la LIS, en el que están recogidas las subrogaciones en los derechos y en las obligaciones tributarias de aquel.

En primer lugar, conviene destacar lo previsto en su tercer apartado, en el que se establece que las subrogaciones comprenderán exclusivamente los derechos y obligaciones –como por ejemplo el derecho a la compensación de

[726] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2020). Participación … Ob. cit., pág. 18.

bases imponibles negativas– que hubieran nacido al amparo de las leyes españolas, es decir, cuando la entidad transmitente ostente la condición de residente [727]. Evidentemente, este el criterio que sostiene la Administración, plasmado en consultas vinculantes como la reciente V2893-23 [728] al establecer que *«es doctrina reiterada de este Centro Directivo que la aplicación del mencionado precepto determina la subrogación, a efectos fiscales, de la entidad adquirente, en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente imputables a los bienes y derechos transmitidos, en las mismas condiciones y requisitos»*.

Con todo, cuando las operaciones previstas dentro del artículo 76, así como las aportaciones no dinerarias recogidas en el artículo 87 determinen una sucesión a título universal, serán transmitidas a la adquiriente tanto los derechos como las obligaciones tributarias relativas a los bienes y derechos transmitidos.

Por su parte, cuando la sucesión no ostente tal consideración, únicamente serán transmitidos a la sociedad adquiriente los derechos y obligaciones tributarias referidos efectivamente a los bienes y derechos transmitidos.

No obstante, ante la conjetura de ambas hipótesis, la entidad adquiriente deberá asumir el cumplimiento de los requisitos que sean necesarios para propiciar la continuidad en la aplicación de los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente [729].

4.3.4 **Subrogación en la compensación de bases imponibles negativas**

En relación con la piedra angular de nuestro estudio, el segundo apartado del artículo 84 de la LIS establece que *«se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente»*. Desde el punto de vista tributario, únicamente el régimen especial contiene una regulación expresa del principio de subrogación que engloba a las bases imponibles negativas [730].

No obstante, estará ello sujeto al cumplimiento de alguna de las dos siguientes circunstancias. O bien, directamente, la extinción de la entidad transmitente; o bien la transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hubieran generado bases imponibles negativas pendientes de compensar en la

---

[727] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2020). Participación... Ob. cit., pág. 19.
[728] Consulta Vinculante V2893-23, de 30 de octubre de 2023, de la Dirección General de Tributos.
[729] *Vid.* Díaz-Arias, J.M. (2007). *Ley comentada…* Ob. cit., pág. 502.
[730] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2020). Participación... Ob. cit., pág. 20.

entidad transmitente, en cuyo caso serán transmitidas las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas, únicamente, por la rama de actividad transmitida.

Ante esto, Golçalves Pereira argumenta que *«la transmisión de las bases imponibles negativas no se configura como una opción de los contribuyentes»* debido ello a que la redacción prevista en el artículo 84.2 *«nos lleva a interpretar que la transmisión de bases imponibles negativas se configura en todo caso como una obligación»* [731].

En los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015, únicamente era viable la subrogación de las bases imponibles negativas en aquellos supuestos en los que se llevaba a cabo la extinción de la sociedad transmitente, debido a la redacción prevista en el TRLIS de 2004. Este criterio se plasmaría en la Resolución del TEAC del 11 de octubre de 2006 [732]: *«las bases imponibles negativas obtenidas sólo pueden ser compensadas por el mismo sujeto pasivo que las generó, de acuerdo con las reglas y con los requisitos recogidos en el artículo 23 de la LIS. Sólo cuando tal derecho no puede ser ejercitado por haberse extinguido la personalidad jurídica de quién lo generó, con anterioridad al vencimiento del plazo de compensación, cobra sentido y vigencia lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 104 de la LIS, permitiendo a la entidad sucesora subrogarse en tal derecho. Por tanto, no se trata de hacer prevalecer la norma general del artículo 23 de la LIS sobre la especial del artículo 104.3 de la LIS, sino de delimitar correctamente el ámbito de aplicación de ésta última, circunscrito a los supuestos de extinción de la entidad transmitente»*. Del mismo modo, de la Resolución del 18 de diciembre de 2008 [733], se deriva un criterio similar: *«en los casos de aportación de rama de actividad por persona física a persona jurídica, los rendimientos negativos de la actividad empresarial pendientes de compensar por la persona física aportante no pueden compensarse con la base imponible de la persona jurídica adquirente. Sólo en los casos en que como consecuencia de la operación se extinga la personalidad del aportante puede aplicarse la subrogación en la compensación de bases imponibles a que se refiere el artículo 104.3 de la LIS (Ley 43/1995)»*.

Con la nueva regulación prevista en la LIS, también se dará luz verde a la transmisión de bases imponibles negativas no solo en el ámbito de las fusiones

---

[731] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual* … Ob. cit., pág. 427.

[732] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 11 de octubre de 2006; RG (4334/2004).

[733] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 18 de diciembre de 2008; RG (2400/2007).

o escisiones totales, sino también en operaciones de escisión parcial [734] o aportación de rama de actividad siempre y cuando a través de ellas se produzca una transmisión de una rama de actividad [735].

La transmisión del derecho a compensar las bases imponibles negativas únicamente encontrará su aplicación si se hubiera originado bajo el paraguas del Impuesto sobre Sociedades y, siempre y cuando, sea relativo a supuestos de reestructuración a los que le resulte de aplicación el régimen especial previsto para este tipo de operaciones [736]. Esto es debido al carácter indisponible de la obligación tributaria, ya que tal y como expone Cordero Gónzalez *«solo cuando a pesar de haber desaparecido la persona jurídica, el trasfondo subjetivo y la empresa desarrollada halle continuidad en otra distinta, será posible transmitir las bases pendientes que surjan de la fusión o escisión* […] *posibilidad que ahora se extiende también a la transmisión de rama de actividad»* [737].

4.3.4.1 Posibilidad de subrogación implícita

Una de las mayores controversias doctrinales al respecto de la compensación de bases imponibles negativas en este régimen especial, será su regulación por parte de la normativa fiscal. Lo cierto es que una parte del sector doctrinal opinaba que este derecho a compensar pérdidas ya estaría recogido en la propia normativa mercantil ínsita a las reestructuraciones societarias [738], previsto en los actuales artículos 33 y 59 de la *Transposición de directiva de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles* [739].

En concreto, el primero de ellos dispone que *«en virtud de la fusión, dos o más sociedades mercantiles inscritas se integran en una única sociedad mediante la transmisión en bloque de sus patrimonios y la atribución a los socios*

---

[734] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual …* Ob. cit., pág. 427.

[735] *Vid.* Vilches de Santos, D. (2016). Pautas a seguir en aras de una debida aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 394, pág. 105.

[736] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2020). Participación... Ob. cit., pág. 29.

[737] *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases…* Ob. cit., pág. 73.

[738] *Vid.* Menéndez García, G. (2006). *Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas*. Aranzadi. Navarra, pág. 198; Montesinos Oltra, S. (2000). *La compensación…* Ob. cit., pág.191. Este último autor afirma que esto se produce en el ámbito de las fusiones y escisiones totales, pero muestras sus reticencias acerca de las escisiones parciales.

[739] Tal y como ya expusimos, hasta el 30 de junio de 2023 en la Ley 3/2009 y, desde la citada fecha en el Libro Primero introducido por el Real Decreto-ley 5/2023.

de las sociedades que se extinguen de acciones, participaciones o cuotas de la sociedad resultante, que puede ser de nueva creación o una de las sociedades que se fusionan» y el segundo establece que *«se entiende por escisión total la extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde»*.

No obstante, *contrario sensu*, otra corriente doctrinal se inclina a favor de que las bases imponibles negativas no forman parte de los derechos a los que se refiere la regulación mercantil, debido a su consideración como un elemento de la obligación jurídico-tributaria y formar parte de las obligaciones tributarias del propio contribuyente. De este modo se afirma que el derecho de la entidad a compensar bases imponibles es, salvo en los supuestos de reorganizaciones empresariales amparadas bajo este régimen fiscal especial, intransmisible a terceros [740]. Por ello conviene traer a colación cierta doctrina administrativa y jurisprudencia al respecto, para tratar de poner fin a tal controversia.

4.3.4.2 Posición de la doctrina administrativa en relación con la subrogación

Ya en los años 90 esgrimía la DGT, en la consulta 2218-97 [741], que *«solamente el sujeto pasivo que ha obtenido bases imponibles negativas en algún período impositivo tiene el derecho a su compensación con las rentas positivas que obtenga en el plazo mencionado»*.

Más estricta será la posición que adopte el Centro Directivo en relación con las aportaciones de rama de actividad en la consulta vinculante V1689-09, en la que argumenta su repuesta señalando que *«sólo aquellas operaciones de escisión parcial en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente, manteniéndose asimismo bajo la titularidad de la entidad escindida elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o*

[740] *Vid.* Carbajo Vasco, D. (2014). Temas generales... Ob. cit., pág. 3; Colmnenar Valdés, S. (1997). La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Núm. 13-2,* pág. 98; Cordero González, E.M (2017). *Las Bases...* Ob. cit., pág. 102.

[741] Consulta 2218-97, de 24 de octubre de 1997, de la Dirección General de Tributos.

varias ramas de actividad, podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma».

El mismo criterio viene manteniendo de manera más reciente, ya que en la respuesta otorgada en consulta vinculante V0507-15 [742] concluye la Administración que *«la operación de escisión total determina una sucesión a título universal, de acuerdo con el principio de subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias, las entidades beneficiarias de la escisión asumirán el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente referidos a los elementos patrimoniales que recibe».* Podemos apreciar como hace un expreso hincapié en la subrogación de los derechos y las obligaciones tributarias.

Por su parte el TEAC también se ha pronunciado al respecto en no pocas ocasiones y desde tiempos ya lejanos. De hecho, en su Resolución del 25 de septiembre de 2008 [743], ya mostraba su postura al respecto, donde de manera más diáfana establece que *«el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicación no se transmite a la entidad adquirente, en los supuestos en los que no concurran las circunstancias necesarias para la válida aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores recogido en el Título VIII, Capítulo VIII de la LIS (Ley 43/1995)».*

4.3.4.3 Posición de la jurisprudencia en relación con la subrogación

Acudiendo ahora a la jurisprudencia, vemos como el Alto Tribunal se posiciona del mismo modo que la Administración, ya que en la STS 6427/2011 [744], al hilo de una posible irregularidad en artículo 104.3 de la LIS del 1995 –homólogo al art. 84 de la LIS en vigor– debido a lo establecido en

[742] Consulta vinculante V0507-15, de 9 de febrero del 2015, de la Dirección General de Tributos.

[743] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de septiembre de 2008; RG (2032/2007).

[744] Sentencia del Tribunal Supremo 6427/2011 de 28 de septiembre de 2011; ECLI:ES:TS:2011:6427.

la Directiva 90/434 [745], argumenta en su Fundamento de Derecho 6.º lo siguiente: *«la recurrente considera que dicho texto es inaplicable si se tiene presente el artículo sexto de la Directiva que establece: "En la medida que los Estados miembros apliquen, cuando las operaciones a que hace referencia el artículo 1 se efectúen entre sociedades del Estado de la sociedad transmitente, disposiciones que permitan que la sociedad beneficiaria asuma las pérdidas de la sociedad transmitente aún no amortizadas desde el punto de vista fiscal, los Estados miembros ampliarán la aplicación de dichas disposiciones a la asunción, por parte de los establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en su territorio, de las pérdidas de la sociedad transmitente aún no amortizadas desde el punto de vista fiscal". La Directiva invocada afirma, de entrada "En la medida que los Estados miembros apliquen...", lo que significa que está concediendo a estos libertad para regular la compensación de pérdidas no amortizadas fiscalmente de la sociedad transmitente, en los supuestos de fusión, como el que ahora nos ocupa, en el modo que estimen conveniente. En este ámbito de libertad tiene perfecto encaje el artículo 104.3 de la Ley 43/1995. Que esto es así lo ratifica el devenir histórico del precepto invocado que tiene su antecedente en la Ley 29/1991, dictada, precisamente, en desarrollo de la Directiva 90/434, y que, en este punto, excluía la posibilidad de asunción de las citadas pérdidas sin excepción alguna. De este modo, la exclusión de la asunción de pérdidas que nuestro derecho rechaza sólo en los supuestos en que se producen las circunstancias fácticas que el precepto del artículo 104.3 de la Ley 43/1995 recoge, mejora la situación anterior pues sólo deniega la asunción de pérdidas cuando concurra la hipótesis que la ley regula. Por tanto, si la Ley 21/1991 no fue contraria a la Directiva invocada y la Ley 43/1995, aquí aplicada, mejora dicho régimen es evidente que no se da la contradicción entre los textos legales que se confrontan, conclusión que excluye plantear la "cuestión prejudicial" interesada y que comporta la desestimación del motivo alegado. Ello con independencia de que la dicción literal de la Directiva invocada, como se ha razonado, da cobertura al texto del artículo 104.3 de la Ley 43/95».*

Por su parte, en la STS 4312/2014 [746], en su Fundamento de Derecho 4.º, respecto al mismo artículo –104.3 de la LIS del 1995– establece el Tribunal Supremo que *«el referido precepto se encuadra en el Capítulo VIII del Título VIII de la ley 43/1999, relativo al Régimen Especial de las Fusiones, Escisio-*

[745] *Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.*

[746] Sentencia del Tribunal Supremo 4312/2014, del 23 de octubre de 2014; ECLI:ES:TS:2014:4312.

nes, Aportaciones de Activos y Canje de Valores, lo que determina la necesidad de que la operación en concreto que determina la sucesión a título universal pueda acogerse al régimen especial para que proceda la compensación, sin que frente a lo anterior pueda alegarse lo que dispone la legislación mercantil, ya que el art. 233 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 12 de diciembre de 1989, ha de entenderse subordinado a lo que establece la legislación tributaria».

Otra STS que trae a colación esta controversia será la 207/2017 [747], en la que, ante un similar supuesto al previsto en la 6427/2011, se expone en su Fundamento de Derecho 3.º que *«la sentencia de 28 de septiembre de 2011 (casación 4629/2007) contempla un supuesto análogo al que aquí nos ocupa de compensación por parte de la Sociedad absorbente de bases imponibles negativas pendientes de compensación de la sociedad absorbida efectuada al amparo del art. 104.3 LIS 43/1995 y en el que la operación de fusión se acogió al régimen especial regulado en el capítulo VIII del Título VIII de la LIS 43/1995. La Inspección, el TEAC, la Audiencia Nacional y esta propia Sala sostuvieron que no procedía la compensación de importe alguno en concepto de base imponible negativa pendiente de compensar de la entidad absorbida. La aplicación al caso de la doctrina expuesta determina la íntegra desestimación del motivo de casación invocado porque no procede la compensación de las bases imponibles negativas efectuada por el obligado tributario en su declaración del ejercicio 1998/1999».*

4.3.4.4 Momento en el que adquiere eficacia la subrogación

Pese al silencio normativo existente en la propia LIS al respecto, la eficacia de la operación quedará supeditada a la inscripción registral [748]. Por ello las bases imponibles negativas lo serán aquellas que se encuentren pendientes de compensar en el momento de realizarse las operaciones societarias, es decir, las que tenga la transmitente al realizar la inscripción de la reestructuración. No se llevará a cabo pues, la compensación de bases imponibles negativas objeto de posesión en el momento de la retroacción contable [749].

Ante ello, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia se alinean en la misma dirección, estableciendo el mismo criterio.

---

[747] Sentencia del Tribunal Supremo 207/2017, del 25 de enero de 2017; ECLI:ES:TS:2017:207.
[748] *Vid.* Gutiérrez Viguera, M. (2014). *El nuevo…* Ob. cit., pág. 379.
[749] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2020). Participación... Ob. cit., pág. 30.

Primeramente, en la consulta vinculante V0316-05 [750], ante la cuestión planteada por la consultante de en qué fecha debe imputarse fiscalmente una operación de traspaso en bloque del patrimonio social, concluye el Centro Directivo que *«dado que el acuerdo de fusión debe hacerse constar en escritura pública y su eficacia queda supeditada a la inscripción de la misma en el Registro Mercantil, los efectos fiscales de la operación no tienen lugar en tanto no tenga eficacia la fusión frente a terceros, esto es, a partir de la inscripción de la escritura de fusión»*.

Por su parte el criterio que emana de la STS 4258/2005 [751] es ciertamente similar, al establecerse en su Fundamento de Derecho 3.º que *«el punto crucial del debate es determinar el momento de la fusión, pues en tanto que la sentencia y Administración estiman que ese hecho tiene lugar con la inscripción de la escritura en el Registro, la recurrente considera que esa fusión se produjo con el acuerdo de fusión»*, infiriendo con posterioridad que *«los artículos de la L.S.A. y R.R.M. que se citan en la sentencia fijan ese momento en la inscripción registral de la escritura, y a ese momento legalmente fijado habrá de estarse»,* alineándose de este modo con lo previsto por la normativa mercantil.

4.3.5 **Motivos económicos válidos**

Otro de los aspectos que podemos considerar controvertidos, es el de la existencia o no de motivos económicos válidos dentro de la operación de reestructuración y su engarce con la viabilidad de la transmisión de las bases imponibles negativas generadas.

Para entender esto, en primer lugar, debemos de remontarlos a los años 90 del siglo pasado, con la introducción de la *Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas*, fue traspuesta la Directiva 90/434/CEE.

En el artículo 16.1 de aquella, al respecto de las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria de ramas de actividad y canje de valores se estableció que *«cuando como consecuencia de la comprobación administrativa* […] *se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente Título y se procederá por la Administración a la regularización*

[750] Consulta Vinculante V03126-05, de 28 de febrero de 2005, de la Dirección General de Tributos.
[751] Sentencia del Tribunal Supremo 4258/2005, de 28 de junio de 2005; ECLI:ES:TS:2005:4258.

de la situación tributaria de los sujetos pasivos, con las correspondientes sanciones e intereses de demora».

Posteriormente, motivado por la misma Directiva, se instauró un cambio en la LIS del 1995, en concreto en lo concerniente al Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, que tras la introducción de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, se modificó el segundo apartado al artículo 110 de aquella estableciendo, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2001 que *«no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal».*

Por ello, puede columbrarse como en la LIS se estableció para evitar fraude o la evasión, que serían excluidos por si solos los efectos del régimen especial sin posibilidad aparente de prueba en contrario. No obstante, aunque la Administración acreditara que las operaciones realizadas produjesen una ventaja fiscal motivada por la aplicación del régimen especial, evidentemente la cláusula antifraude podría no entrar en juego cuando los interesados demuestren que la reestructuración se funda en un motivo con relevancia económica suficiente [752].

4.3.5.1 Posición de la doctrina administrativa en relación con los motivos económicos válidos

En un principio, a tenor del criterio administrativo, la existencia de bases imponibles negativas pendientes de compensar en la entidad transmitente no obstará para que la operación de reestructuración pueda acogerse al régimen especial previsto en la LIS, siempre que la entidad sea operativa y existan motivos económicos validos diferentes a los fiscales que justifiquen tal operación.

[752] *Vid.* García Berro, F. (2015). La cláusula antiabuso en el régimen de neutralidad y pautas para su aplicación tras la intervención del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 393, pág. 7.

Por ello, brotaba una interpretación en sentido amplio del concepto de motivo económico valido, en consonancia con los criterios establecidos por el Tribunal Supremo por aquel entonces.

Verbi gratia, en la consulta vinculante V1534-12 [753], se plantea la consultante saber si la operación de reestructuración que prevé puede acogerse al régimen especial y, en concreto si concurren motivos económicos válidos. Ante ello, argumenta el Centro Directivo, que *«el fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial»,* apuntillando posteriormente que *«en el escrito de consulta se indica que la operación proyectada pretende: simplificar en la dirección, gestión y administración; un ahorro de costes debido a una disminución de las obligaciones contables, fiscales y mercantiles; una mayor solvencia y eficiencia en los recursos financieros; y una mejora de la imagen frente a terceros. Estos motivos se pueden considerar como económicamente válidos a los efectos del artículo 96.2 del TRLIS. El hecho de que la sociedad I absorbida tenga bases imponibles negativas pendientes de compensación no supone que deba entenderse que la operación se realice con la finalidad de conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente»*.

Consultas posteriores siguieron desenvolviéndose en la misma línea. Así, en la V0884-15 [754] se consulta sobre la procedencia de motivos económicos validos en una operación de fusión, ante lo que la DGT, después de exponer la normativa inherente concluye, en relación con la existencia de bases imponibles negativas, que *«el fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.*

[753] Consulta vinculante V1534-12, de 13 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos.
[754] Consulta vinculante V0884-15, de 23 de marzo de 2015, de la Dirección General de Tributos.

En el escrito de consulta se indica que la operación de fusión se realiza con la finalidad de ahorrar y racionalizar costes de gestión a través de la simplificación organizativa del grupo». A posteriori incide en el aspecto de la existencia de bases imponibles negativas, estableciendo que *«el hecho de que la sociedad absorbida tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar, no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal del capítulo VII del título VII de la LIS, puesto que de conformidad con los datos de la consulta, ambas entidades (A y B) parecen ser operativas, por lo que cabría considerar que la operación proyectada no tendría como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar. En conclusión, los motivos alegados se consideran económicamente válidos a los efectos previstos en el artículo 89.2 de la LIS»*. La misma postura será adoptada en las consultas vinculantes V4125-15 [755], V2145-18, V2842-20 [756], o en la más reciente V0428-24 [757].

Empero, si la existencia de bases imponibles negativas pendientes de compensar en la entidad absorbida se engarza con alguna otra circunstancia como pudiera ser la inactividad de la misma, en estos supuestos sí que proscribe la Administración la posibilidad de subrogar dichas bases imponibles negativas.

Esto se plasma en la Resolución del TEAC del 14 de junio de 2007 [758], donde en su Fundamento de Derecho 4.º sostiene que *«también se ha dicho por la Sala, que en aquellos supuestos en los que la sociedad que se disuelve, no realiza actividad económica alguna, no se puede entender cumplido el requisito previsto en el artículo 110.2 de la LIS»*. Por su parte, el mismo sentido tomará la Resolución del 31 de enero de 2013 [759].

Idéntico criterio emana de la consulta vinculante V2976-14 [760], en la que la consultante plantea la cuestión de si la operación de reestructuración prevista, pueden ampararse bajo el régimen especial previsto. Ante ello, concluye la DGT, después de analizar la escasa descripción de los hechos prevista en aquella, que *«la existencia en la sociedad absorbida de bases imponibles negativas pendientes de compensar podría determinar que la operación de fusión plan-*

[755] Consulta vinculante V4125-15, de 22 de diciembre de 2015, de la Dirección General de Tributos.

[756] Consulta vinculante V2842-20, de 22 de septiembre de 2020, de la Dirección General de Tributos.

[757] Consulta vinculante V0428-24, de 14 de marzo de 2024, de la Dirección General de Tributos.

[758] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 14 de junio de 2007; RG (2661/2005).

[759] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 31 de enero de 2013; RG (1894/2011).

[760] Consulta vinculante V2976-14, de 4 de noviembre de 2014, de la Dirección General de Tributos.

teada se realizase con la mera finalidad de lograr una ventaja fiscal que impediría la aplicación del citado régimen especial», continuando que con relación al supuesto planteado *«no se aprecia que la operación prevista suponga una reestructuración de las actividades empresariales llevadas a cabo por las sociedades implicadas. A su vez, tampoco se observa que la operación de fusión planteada vaya a dar lugar a una estructura de recursos propios reforzada e incrementada, que permita reforzar la competitividad* […] *En definitiva, teniendo en cuenta que la operación objeto de consulta no supondría una verdadera reorganización de las actividades económicas de las sociedades intervinientes, dada la ausencia de actividad en las entidades intervinientes, ni parece implicar la mejora de la estructura patrimonial de la sociedad absorbente no procedería la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, por cuanto se aprecia que la operación determina con carácter preponderante la existencia de una ventaja fiscal a través de la compensación de las bases imponibles negativas».*

Vemos como el sentido de la respuesta otorgada por el Centro Directivo pivota sobre la inexistencia de actividad, y sobre la no mejora de la estructura patrimonial de la entidad, que le otorgara una mayor eficiencia, por ello, en este particular supuesto proscribe que la operación de reestructuración se resguarde bajo el régimen especial.

Del mismo modo, pero de una manera más tímida, de la consulta vinculante V3925-16[761] relativa ya a la actual LIS, se desprende la siguiente conclusión de la DGT: *«el hecho de que la entidad absorbida que participa en la operación de fusión tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar de cierta cuantía, no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que las entidades afectadas son operativas, por lo que cabría considerar que la operación de fusión proyectada no tendría como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, generadas en sede de la sociedad absorbida»*. Poniendo nuevamente el foco en que las entidades afectadas son operativas.

No obstante, de recientes consultas puede extraerse un criterio que engarza ambas posturas expuestas hasta el momento. Pudiera darse el caso de la existencia de una sociedad absorbida que ostente la condición de inactiva y posea bases imponibles negativas pendientes de compensación. Este particular no impedirá que, bajo ciertas circunstancias, el proceso de reestructuración

[761] Consulta vinculante V3925-16, de 16 de septiembre de 2016, de la Dirección General de Tributos.

pudiera acogerse al régimen especial. En la consulta vinculante V0877-21 [762] en la que la consultante plantea si la operación prevista en la descripción de los hechos puede ampararse bajo el régimen general, la Administración nos otorga el siguiente argumento: *«el hecho de que la entidad absorbida sea una entidad inactiva y tenga bases imponibles negativas que pudieran ser objeto de compensación, cuestión que de los datos que se derivan de la consulta no es posible determinar, no invalidaría, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que la operación de fusión redunde en beneficio de las actividades resultantes de la fusión y refuerce y mejore la situación financiera de tales actividades y no se realice la misma en un momento temporal dentro de un plan de liquidación de alguna de las actividades desarrolladas por dichas entidades ni la operación proyectada tenga como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar»*.

Por último, en relación con los últimos pronunciamientos del Centro Directivo, conviene matizar que estos se han alineado con recientes Sentencias del TS, al adoptar del mismo modo el criterio establecido por el TJUE en su Sentencia de 8 de marzo de 2017. En la Consulta vinculante V0007-24 [763], establece la DGT que *«la apreciación de los motivos por los que se llevan a cabo las operaciones de reestructuración son cuestiones de hecho que deberán ser apreciadas por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación, atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, tanto anteriores como simultáneas o posteriores, en línea con lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en reiterada jurisprudencia (ver, por todas, sentencia Euro Park Service, de 8 de marzo de 2017, en el asunto C-14/16)»,* disponiendo a renglón seguido *«a efectos de determinar si resulta de aplicación la cláusula recogida en el artículo 89.2 de la LIS, los órganos competentes en materia de comprobación deberán tomar en consideración tanto la existencia de bases imponibles negativas generadas en sede de las sociedades absorbidas* […] *o el propósito de facilitar la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento tributario para la empresa familiar, en sede de las personas físicas, junto con el resto de los distintos motivos económicos esgrimidos para llevar a cabo la operación de fusión proyectada»*. El mismo criterio se reproducirá en recientes consultas vinculantes V0113-24 [764] o V0287-24 [765], entre muchas otras.

---

[762] Consulta vinculante V0877-21, de 13 de abril de 2021, de la Dirección General de Tributos.
[763] Consulta vinculante V0007-24, de 8 de febrero de 2024, de la Dirección General de Tributos.
[764] Consulta vinculante V0113-24, de 15 de febrero de 2024, de la Dirección General de Tributos.
[765] Consulta vinculante V0287-24, de 4 de marzo de 2024, de la Dirección General de Tributos.

4.3.5.2 Posición de la jurisprudencia ante el criterio administrativo

Para analizar la postura jurisprudencial, puede resultar conveniente comenzar por la STS 3844/2012 [766]. Concretamente, en su Fundamento de Derecho 4.º, establece que *«no le correspondía a la Inspección, como mantiene la recurrente, la probanza de la existencia de fraude o evasión fiscal, sino a la recurrente la acreditación de la existencia de motivos económicos válidos para poder acogerse al régimen especial de FEAC en la operación de absorción realizada y ello en aplicación de lo dispuesto en el art. 114 de la LGT (hoy art. 105 LGT de 2003). Esta Sala ha puesto de manifiesto al respecto que, salvo excepciones, corresponde a los obligados tributarios la acreditación del cumplimiento de los requisitos y circunstancias que dan derecho a acogerse a cualquier beneficio fiscal»,* siguiendo de este modo el mismo criterio que en la STS 6795/2011 [767]. Recordemos que el artículo 105.2 de la LGT establece que *«los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria»*.

Así, desde su instauración, esta limitación ha sido empleada frecuentemente por la propia Administración, para la obtención de su propio beneficio, aun cuando existiendo motivación empresarial, se prevea alguna alternativa a la utilizada por las partes que conlleve una tributación superior, siendo puesta tal circunstancia de manifiesto por la jurisprudencia [768].

Una muestra de esta preocupante tendencia la encontramos en la SAN 22/09/2011 [769], cuyo Fundamento Jurídico 8.º se establece que *«existe una preocupante tendencia, en la Administración tributaria, al abuso de las cláusulas antifraude provenientes de la legislación comunitaria y que han sido concebidas para combatir situaciones de elusión fiscal a las que se llega mediante la utilización de formas jurídicas desacostumbradas o manifiestamente inidóneas para el fin económico teóricamente perseguido. En especial, esa preocupación alcanza a la expansiva interpretación de los casos en que resulta aplicable la cláusula antifraude que, procedente de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, encontró su plasmación normativa en el art. 110.2 de la LIS»*, apuntillando *a posteriori,* que *«da la impresión de que la Inspección no se habría visto satisfecha con ninguna de las explicaciones ofrecidas por la*

[766] Sentencia del Tribunal Supremo 3844/2012, de 24 de mayo de 2012; ECLI:ES:TS:2012:3844.
[767] Sentencia del Tribunal Supremo 6795/2011, de 6 de octubre de 2011, ECLI:ES:TS:2011:6795.
[768] *Vid.* Navarro Egea, M. (2016). Motivos económicos válidos. En *Cuaderno Aranzadi Jurisprudencia Tributaria.* Aranzadi. Navarra.
[769] Sentencia de la Audiencia Nacional 4373/2011, de 22 de septiembre de 2011; ECLI:ES:AN:2011:4373.

sociedad recurrente a lo largo del procedimiento inspector, de la vía revisora obligatoria previa y de este proceso. La negativa a admitir la concurrencia de motivos económicos válidos en este asunto llega hasta la extravagancia, pues el TEAC, en cuanto a este motivo, se limita al establecimiento de una especie de presunción iuris et de iure *de fraude que no sólo no tiene apoyatura legal, tal como es formulada, sino que resiste cualquier intento de explicación, razonamiento o prueba intentada por el contribuyente».*

Análogamente, en la STS 6031/2013 [770], se vuelve a poner de manifiesto esa preocupante tendencia en su Fundamento de Derecho 6.º No obstante, en este caso, el Alto Tribunal no se pronunciará al respecto y únicamente señalará que *«en las frases de la sentencia que el recurrente transcribe queda muy clara que las mismas reflejan un parecer, una creencia o, como se dice en ella, una «impresión» de la Sala de instancia acerca del criterio de la Administración (Inspección y TEAC), a la que se atribuye, insistimos que acertadamente o no, (que ésta es otra cuestión), apreciar fraude en los casos en los que existiendo otra alternativa para una operación mercantil enjuiciada, ésta resulta más onerosa para el contribuyente, y, por consiguiente, más beneficiosa para los intereses recaudatorios del Estado».*

Por su parte, la actual LIS, en el segundo apartado de su artículo 89, recoge el testigo de lo introducido en su homóloga del 1995, estableciendo que *«no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal».* Vemos aquí como la carga de la prueba corresponde a la propia Administración.

4.3.5.3 Posición de la jurisprudencia en relación con los motivos económicos válidos

Ante la existencia de una miríada de pronunciamientos del Alto Tribunal acerca de la cuestión que nos atañe, estimamos conveniente partir de la citada

[770] Sentencia del Tribunal Supremo 6031/2013, de 12 de diciembre de 2013; ECLI:ES:TS:2013:6031.

STS 6031/2013, que goza de una detallada sistematización en su contenido, para poner de manifiesto de un modo diáfano el sentido de aquellos.

En su Fundamento de Derecho 1.º, establece la génesis de la controversia de la existencia de motivos económicos validos en lo concerniente a las reestructuraciones empresariales, en la aprobación de la ya mencionada Directiva 90/434/CEE.

Posteriormente, trae a colación el criterio que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea viene plasmando sobre lo establecido en la citada Directiva desde los años 90, consistente en que *«los Estados miembros pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo»*. Esta posición deriva de sentencias como la STJUE de 17 de julio de 1997 [771], STJUE de 5 de julio de 2007 [772], y STJUE de 20 de mayo de 2010 [773].

Tras esto, el Tribunal Supremo subraya que, desde un primer momento, en la misma dirección, consideró que el acogimiento al régimen especial requería la concurrencia de motivos económicos válidos. Con ello, menciona su Sentencia 2598/2011 [774], en concreto su Fundamento de Derecho 4.º, donde al hilo de una reestructuración, concluye el Alto Tribunal que *«en el caso que nos ocupa un examen global de la operación permite concluir que la misma no se efectuó por motivos económicos válidos al no tener por finalidad la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participaron en la operación sino que únicamente perseguía la transmisión de las acciones»* […] y *«al existir la vehemente presunción de que el conjunto de operaciones llevadas a cabo tiene como objetivo principal la elusión fiscal y no el intento de mejorar la estructura productiva u organizativa de la empresa en beneficio de la economía nacional, pierde el derecho al régimen tributario*

[771] Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, apartados 38 y 39; ECLI:EU:C:1997:369.

[772] Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 5 de julio de 2007, Kofoed, C-321/05, apartado 37; ECLI:EU:C:2007:408. Resaltar aquí que el Alto Tribunal yerra en el asunto, ya el relativo a la sentencia a la que hace referencia es el C-321/05 y no el C-325-05.

[773] Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de mayo de 2010, Modehuis, C-352/08, apartado 43; ECLI:EU:C:2010:282.

[774] Sentencia del Tribunal Supremo 2598/2011, de 7 de abril de 2011; ECLI:ES:TS:2011:2598.

contenido en la Ley 29/1991». Un criterio parecido derivará del Fundamento de Derecho 4.º de la STS 3456/2012 [775], donde apoyándose en la Sentencia de 10 de noviembre de 2011, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [776], argumenta el TS que las reducciones de gastos son comunes a todas las operaciones de fusión por absorción, debido a la simplificación del grupo. Esta circunstancia puede no ser suficiente para dar luz verde a la existencia de motivos económicos válidos, sin tener en cuenta otros objetivos de la operación como las ventajas fiscales, ante lo que concluye que *«siendo la reducción de gastos administrativos y de gestión circunstancia inherente y propia de la fusión por absorción, si se admitiera la misma como motivo económico válido de modo sistemático y de forma aislada al resto de las circunstancias concurrentes en cada caso, esto supondría vaciar complemente de contenido al art. 11.1.a) de la Directiva 90/434 y, por ende, el art. 110.2 de la LIS»*. En la misma línea, haciendo ver esa amplitud ínsita al concepto de motivo económico válido, nos encontramos con la STS 5342/2012 [777], de cuyo Fundamento de Derecho 5.º parece desprenderse que, de realizarse una operación de reestructuración con la finalidad de aprovechar las bases imponibles negativas, no constituye un motivo económico válido. Estos argumentos invocados por el Tribunal Supremo seguirían recogiéndose en sentencias como la STS 7264/2012 [778], entre muchas otras.

Por su parte, regresando a la STS 6031/2013, y acudiendo a su Fundamento de Derecho 7.º, volviendo a pivotar sobre la doctrina del TJUE, establece el Alto Tribunal que *«las operaciones de fusión por absorción deben ser estudiadas caso por caso, pero siempre sobre la base de que el ahorro de los costes resultante de la reducción de los gastos administrativos y de gestión mediante la desaparición de la sociedad absorbida es inherente a toda operación de fusión por absorción, en la medida en que esta última implica, por definición, una simplificación de la estructura del grupo, por lo que dichas circunstancias no son suficientes para afirmar la existencia de motivos económicos válidos, por lo que deben tenerse en cuenta otras, como el importe de las pérdidas que se compensan, el ahorro fiscal que se pretende lograr, etc.».*

Por último, conviene mencionar posturas más recientes del Órgano Judicial. Si bien es cierto que en los últimos tiempos se redujo de manera sustancial

---

[775] Sentencia del Tribunal Supremo 3456/2012, de 26 de abril de 2012; ECLI:ES:TS:2012:3456.

[776] Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011, Foggia, C-126/10; ECLI:EU:C:2011:718.

[777] Sentencia del Tribunal Supremo 5342/2012, de 28 de junio de 2012; ECLI:ES:TS:2012:5342.

[778] Sentencia del Tribunal Supremo 7264/2012, de 12 de noviembre de 2012; ECLI:ES:TS:2012:7264.

la jurisprudencia al respecto, en la STS 4154/2022 [779], volvemos a encontrar la misma línea jurisprudencial instaurada una década antes. Concretamente, su Fundamento de Derecho 5.º establece que *«el que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades participantes, puede constituir una presunción de que la operación tiene como objetivo principal el fraude o evasión fiscal, esto es, conseguir una ventaja fiscal indebida, pero lo determinante viene a ser la finalidad elusiva o evasiva, no en sí concurre un motivo económico válido, puesto que este se configura como hecho base de una presunción cuya consecuencia es la finalidad fraudulenta prohibida, sin que la obtención de una ventaja fiscal pueda determinar, por sí, la suerte de la calificación de la operación, en tanto que la obtener una ventaja fiscal, cuando esta no es el objetivo principal de la operación, sea, per se, ilegítima, puesto que el obtener una ventaja fiscal en modo alguno resulta incompatible con el régimen de neutralidad fiscal».* Añadiendo posteriormente que *«la obtención de una ventaja fiscal, está ínsita en el propio régimen de diferimiento, puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, de suerte que el componente fiscal ni sea disuasorio ni incentivador al efecto, se trata de propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal; la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos o empresariales, razones estas que lo justifica. La ventaja fiscal, fuera de los casos en los que se presente como objetivo espurio, es legítima dentro de la economía de opción».*

Con esto queremos mostrar, como la postura defendida por la Sala es que no existirá un único criterio o marco que dé por efectuado el cumplimiento de la concurrencia de motivos económicos válidos en el ámbito de una reestructuración, sino que cada caso o supuesto particular habrá que pasarlo por un tamiz para poder catalogar como cumplido o no tal controvertido requisito.

4.3.5.4 Cambio de criterio en la carga de la prueba

Tal y como expusimos con anterioridad, en el artículo 16.1 de la Ley 29/1991, al hilo de los motivos económicos válidos de las operaciones de reestructuración se establecía, que *«cuando como consecuencia de la comprobación administrativa* […] *se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente Título…».* El mismo sentido tomaría con

[779] Sentencia del Tribunal Supremo 4154/2022, de 16 de noviembre de 2022; ECLI:ES:TS:2022:4154.

posterioridad el art. 110.2 de la Ley 43/1995 –que la derogaría– y por su parte el art. 89.2 *in fine* de la actual LIS.

Pese a ello, la tesis sostenida por el Alto Tribunal en las ya mencionadas SSTS 6795/2011 y 3844/2012, sería que *«corresponde a los obligados tributarios la acreditación del cumplimiento de los requisitos y circunstancias que dan derecho a acogerse a cualquier beneficio fiscal»*, teniendo que ser el obligado tributario quien demostrara la concurrencia de motivos económicos válidos, amparándose en el art. 105.2 de la actual LGT.

No obstante, en la STS 4154/2022 se producirá un cambio de sentido ante tal postura. Concretamente, en su Fundamento de Derecho 5.º, trae a colación la Sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2017 [780], en la que se sienta doctrina en relación con la carga de la prueba a la hora de dilucidar la existencia de motivos económicos válidos. Así, tal y como pone de manifiesto el Alto Tribunal, con este pronunciamiento, el TJUE *«señaló que el art.º 11.1 no establece una norma antiabuso armonizada, sino que habilita a los Estados miembros, respetando el principio de proporcionalidad, a establecer las normas precisas para evitar el fraude o la evasión fiscal en relación con las operaciones cubiertas por la Directiva 90/434. Interesa detenernos a la referencia contenida respecto de la prueba y su carga, al considerar que corresponde a la Administración tributaria aportar la prueba, cuando menos indiciaria, de fraude o evasión fiscal, para lo cual puede apoyarse en la inexistencia de motivos económicos válidos, que también deberá probar, sin que, por lo tanto, corresponda al contribuyente probar la existencia de dichos motivos económicos válidos».*

Esta postura adoptada por el TJUE tendrá una enorme relevancia en el devenir de las comprobaciones e investigaciones relativas a la posible existencia –o no– de motivos económicos válidos referidos a operaciones de reestructuración. Con ello se evita el abuso por parte de la Administración, ya que sobre ella recaerá la carga de la prueba a la hora de determinar que tales motivos no son objeto de cumplimiento. Así lo entiende también Calvo Vérgez al argumentar que: *«se atribuye expresamente a Hacienda la posibilidad de determinar la inaplicación parcial del régimen y la facultad de circunscribir las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida»* [781].

---

[780] Sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service contra Ministre des Finances et des Comptes publics, C-14/16; ECLI:EU:C:2017:177

[781] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2020). Determinación de las operaciones susceptibles de acogerse a la aplicación del régimen fiscal especial y sujetos a los que les de [*sic*] aplicación dicho régimen. *La Ley.* Núm. 3071/2020, pág. 4. Doctrina que forma parte del libro Calvo Vergez, J. (2020). *Fusiones y escisiones y escisiones de sociedades: aspectos prácticos mercantiles y fiscales* (3.ª edición). *La Ley.*

4.3.6 **Pérdidas de los establecimientos permanentes**

Por su parte, en artículo 85 de la LIS, están reguladas las pérdidas de los establecimientos permanentes, para lo que efectúa una remisión expresa al artículo 22 de la LIS. No obsta ello, para que, a renglón seguido, establezca el criterio para aquellas situaciones en las que no se cumplan los requisitos de este último precepto.

En estos casos, el importe de la renta positiva que supere las rentas negativas netas obtenidas por el establecimiento permanente, será integrado en la base imponible de la transmitente, sin que sea esto óbice para efectuar la deducción de la cuota íntegra el impuesto que, de no ser por las disposiciones de la *Directiva 2009/133/CE, del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro*, hubiera gravado esa misma renta integrada en la base imponible en aquel estado miembro en el que esté situado el citado establecimiento permanente. Eso sí, hay que tener presente el límite del montante de la cuota íntegra derivada de esa renta integrada en la base imponible.

4.3.7 **Limitación y prohibición a la compensación de bases imponibles negativas en el régimen especial**

4.3.7.1. Limitación

En el artículo 84.2 *in fine* de la LIS, se introdujo una limitación análoga a la prevista en su momento por la Ley 43/1995, con el objeto de evitar situaciones de desimposición derivadas de un doble aprovechamiento fiscal de las pérdidas relativas a las bases imponibles negativas pendientes de compensar [782].

Nos referimos con esto a la reducción de la base imponible negativa susceptible de compensar, en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente

[782] *Vid.* Menéndez García G. (2006). El régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. En Rodríguez Ondarza, J.A. (Dir.) *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*. Aranzadi. Navarra, pág. 738; *Vid.* Serrano Gutiérrez, Á. (2003). Régimen... Ob. cit., págs. 952-954; Calvo Vérgez, J. (2020). Participación... Ob. cit., pág. 32.

a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal. Para que esta restricción sea materializada, la entidad adquiriente tendrá que participar en el capital de la transmitente o bien ambas deberán formar parte de un grupo de sociedades en el sentido otorgado por el art. 42 CC, con independencia de su residencia y de la realización de cuentas anuales consolidadas.

No obstante, tal y como sostiene CUESTA CABOT [783], no se restringe *«la posibilidad de que la entidad absorbente continúe pudiendo hacer uso de sus propias bases imponibles negativas tras una fusión»* pese a que *«la Administración en ocasiones haya podido interpretar lo contrario»*. Al hilo de esto, pone como ejemplo el criterio establecido por la DGT en la consulta vinculante V3150-14 [784]. Empero, a renglón seguido subraya la postura, en dirección opuesta a la del Centro Directivo, sustentada por la SAN 2599/2017 [785]. Esta última estableció que lo que se regula *«es la subrogación de los derechos y obligaciones tributarias, sin que pueda extenderse a un supuesto no contemplado»*. Por su parte, el referido autor nos brindará una conclusión al respecto que no debemos pasar por alto: *«restringir el aprovechamiento de las bases imponibles negativas de la sociedad absorbente* […] *da lugar a que puedan reconocerse rentas gravables* […] *en casos en los que la norma no lo prevé, lo que supone una extensión analógica de la delimitación legal del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades»* debido ello a no poder compensarse las bases imponibles negativas.

La motivación que otorga el TEAC en su Resolución de 8 de marzo de 2018 [786] ante la restricción análoga prevista por el TRLIS encuentra su fundamento en que *«la aplicación del precepto permite con carácter general la transmisión del derecho a compensar bases imponibles negativas de una sociedad a otra con motivo de la operación de concentración, pero pretende asimismo evitar que una misma pérdida sea aprovechada fiscalmente dos veces»*.

4.3.7.2 Prohibición

Llegados a este punto conviene resaltar las incidencias que pudiera llegar a tener la inactividad de una entidad bajo una operación de reestructuración.

---

[783] *Vid.* Cuesta Cabot, G. (2018). Consideraciones sobre la subrogación en el aprovechamiento de las bases imponibles negativas en las fusiones. *Carta Tributaria*. Núm. 34, pág. 2.

[784] Consulta vinculante V3150, de 24 de noviembre de 2014, de la Dirección General de Tributos.

[785] Sentencia de la Audiencia Nacional 2599/2017, de 1 de junio de 2017, ECLI:ES:AN:2017:2599.

[786] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 8 de marzo de 2018; RG (5168/2015).

Recordemos que, tal y como expusimos en su correspondiente apartado, bajo el paraguas de la regulación compensatoria ínsita al régimen general, estaba prevista en el artículo 26.4 LIS la proscripción de la compensación de bases imponibles negativas cuando tuvieran lugar una serie de circunstancias.

Como ya se indicó, deberían de concurrir diversas conjeturas. Por un lado en su apartado *a)* se estable que *«la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa»* y por otro lado, en el *b)*, que *«las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa»*. Cuando esto ocurriera y de manera adicional tuviera lugar alguna de las circunstancias recogidas en el apartado *c),* entre las que se encuentra que la entidad no viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición, las bases imponibles negativas de la entidad adquirida no podían ser objeto de compensación. Por ello, habrá que estar al posible cumplimiento de lo previsto en el artículo 26.4 de la LIS.

Al respecto, nos encontramos con la consulta 0093-01 [787], concerniente a una situación parecida a la que acabamos de exponer. No obstante, es relativa a la Ley 43/1995, en donde la limitación análoga prevista por aquel entonces tenía como requisito la inactividad por seis meses, no por tres. Sea como fuere, plantea la consultante si le serían de aplicación las restricciones previstas por el artículo 23.2 de la LIS del 1995. Responde la DGT que *«en el caso de que la sociedad transmitente no haya realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la realización de la operación de fusión y, una vez realizada la operación, se cumpla respeto de los socios de la entidad consultante la condición establecida en el artículo 23.2 de la LIS, se entiende que a través de la operación de fusión por absorción realizada se manifiestan las circunstancias a las que se refiere el citado artículo 23 de la LIS a efectos de la reducción del importe de las bases imponibles negativas generadas en la sociedad transmitente que pueden ser compensadas en sede de la entidad adquirente con posterioridad a la realización de la fusión»*. En consecuencia, si se cumplen las condiciones previstas en el régimen general para la proscripción de la compensación de bases imponibles negativas, *prima facie*, aquellas

[787] Consulta 0093-01, de 19 de enero de 2001, de la Dirección General de Tributos.

que tuviera generada la entidad absorbida no podrán ser objeto de compensación en el futuro [788].

4.4 RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Pese a que no estén recogidas bajo el resguardo de los regímenes tributarios especiales en la LIS, trataremos a estas entidades debido a las particularidades relativas a su tributación, como si constituyeran un régimen especial del IS.

Conviene reseñar en primer lugar que, debido a la personalidad jurídica que desprenden serán de facto contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Aun así, su régimen fiscal se encuentra previsto en la Ley 20/1990, tal y como expusimos con anterioridad, pudiendo resultar curioso como desde entonces prácticamente no hubiera experimentado modificaciones de gran calado [789], a pesar de haber sido reclamadas por la doctrina [790].

Ergo, resultará de aplicación lo previsto en la citada norma, excepto lo que en ella no se prevea expresamente, en cuyo caso se aplicará lo estipulado por las normas tributarias generales, tal y como establece su artículo 1.3. No obstante, la regulación genérica de las entidades que revistan tal forma social está contenida en la Ley 27/1999. Como consecuencia de todo esto, las cooperativas contarán con no pocos atributos que las hagan sumamente peculiares, si con los tipos de sociedades más frecuentes las comparamos. En consecuencia, únicamente subrayaremos el engarce existente entre estas y el Impuesto sobre Sociedades en lo relativo a la determinación de la base imponible, así como en la posibilidad de compensar rendimientos negativos contra positivos, no sin antes realizar un breve y necesario análisis en cuanto a su tipología.

La génesis de esta divergencia de trato radica en sus características ínsitas, ya que tal y como argumenta Aguilar Rubio, una cooperativa *«es un tipo diferente de empresa, con unos valores y una ética distinta a la del mercado. Es un modelo de empresa que respeta los principios de mutua ayuda y soste-*

---

[788] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual …* Ob. cit., pág. 429.

[789] *Vid.* Montero Simó, M. (2016). La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma. *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo.* Núm. 50, pág. 19.

[790] *Vid.* Nieto Montero, J.J. (2008). El Régimen Fiscal de las Cooperativas: necesidad de revisión. En M. Villar Ezcurra. (Dir.). *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana, vol. II.* IEF. Madrid, págs. 1843 y ss.

nibilidad, controlado por las personas de la comunidad, con participación democrática, justicia y transparencia» [791].

4.4.1 **Concepto y clases de sociedades cooperativas**

Antes de nada, pudiera resultar conveniente matizar el contenido del primer artículo de la Ley 27/1999. Estas sociedades están constituidas por personas que se asocian para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas. Atendiendo a su tipología, nos encontramos con dos modelos: las cooperativas de primer grado y las de segundo grado.

Las cooperativas de primer grado serán las más comunes y deberán estar integradas por al menos tres socios, bien sean personas físicas, jurídicas, públicas o privadas, o comunidades de bienes. Podrán clasificarse, a tenor del artículo 6 de la Ley 27/1999 bajo las siguientes formas: de trabajo asociado; de consumidores y usuarios; de viviendas; agroalimentarias; de explotación comunitaria de la tierra, de servicios; del mar; de transportistas; de seguros; sanitarias; de enseñanza y, por último, de crédito.

Por su parte, las de segundo grado, recogidas en el artículo 77 de la misma norma, deberán estar constituidas por, al menos, dos cooperativas, pudiendo integrarse en calidad de socio, otras personas físicas, jurídicas, públicas o privadas hasta un máximo del 45 por ciento del total de los socios.

Esta calificación meramente formal va a ser necesaria para el posterior análisis de los elementos fiscales de las citadas entidades. Dejando atrás la Ley 27/1999, nos resulta obligatorio, para pormenorizar aquellos, acudir a la Ley 20/1990. Del mismo modo que antes, volvemos a encontrar una dicotomía de formas que pudieran revestir las cooperativas fiscalmente protegidas, que afectarán a su tratamiento tributario. Por un lado, las cooperativas protegidas y de otro lado, las especialmente protegidas, a tenor con el segundo precepto de esta última normativa.

Las consideraciones tributarias de las primeras están delimitadas en el art. 6 de la Ley 20/1990, donde se establece que tendrán tal consideración *«aquellas Entidades que, sea cual fuere la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas o de las Leyes de cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competen-*

[791] *Vid.* Aguilar Rubio, M. (2016). El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea. *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. Núm. 50, pág. 68.

cia en esta materia y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13», recogiéndose en este último precepto las causas estipuladas para la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida [792].

Adicionalmente, las consideraciones tributarias de las segundas están reguladas en el siguiente precepto del mismo cuerpo normativo. En él se dispone que serán consideradas especialmente protegidas y podrán disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes: Cooperativas de Trabajo Asociado; Cooperativas Agrarias; Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra; Cooperativas del Mar y, por último, las Cooperativas de Consumidores y Usuarios. Por su parte, las cooperativas de segundo y ulterior grado se regirán por el artículo 35.

Para poder entender esta diferenciación, tendremos que acudir al Capítulo IV *–Reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades–*, previsto en el Título II *–De las cooperativas–* de la Ley 20/1990, en donde son recogidos los beneficios tributarios reconocidos a las cooperativas.

En su artículo 33, de manera genérica, se establecen los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas protegidas. Pese a tener este un contenido ciertamente amplio, únicamente atenderemos a lo que nos interesa, a saber, su segundo apartado. Allí se dispone que, en el IS, a las cooperativas protegidas, les serán de aplicación los siguientes tipos de gravamen: *«a) A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados cooperativos se le aplicará el tipo del 20 por 100»* y por otra parte *«b) A la base imponible, positiva o negativa, correspondiente a los resultados extracooperativos se le aplicará el tipo general».*

Atendiendo ahora al siguiente artículo, estarán previstos en él los beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas especialmente protegidas. Ante ello, únicamente mencionaremos su segundo apartado: *«en el Impuesto sobre Sociedades disfrutarán de una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 23 de esta Ley».* Por su parte, este último precepto se refiere a la cuota tributaria como *«la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva».*

---

[792] Así, será otorgada tal etiqueta a aquellas cooperativas que respetan los principios cooperativos de un modo más eficiente, bien atendiendo necesidades básicas o a sectores primarios de la actividad económica. *Vid.* Aguilar Rubio, M. (2017). Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración. *Revista de Estudios Cooperativos. Monográfico*. Núm. 126, pág. 125, al hilo de las cooperativas de segundo grado.

Resulta interesante matizar como el tipo de gravamen será aplicado tanto a las bases imponibles tanto positiva como negativas. Con relación al momento para aplicar la bonificación, podrían llegarse a dos conclusiones contrapuestas: que sea de aplicación *ex-ante* a la compensación de cuotas negativas sobre la cuota íntegra, o que lo sea *ex-post.*

Resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el Tribunal Económico-Administrativo Central se pronunció al respecto, concretamente en su Resolución del 22 de noviembre de 2002[793]. En ella, consecuentemente, unifica el criterio estableciendo *«en el sentido de que para las cooperativas especialmente protegidas el cálculo de la bonificación del 50% establecida en el art. 34.2 de la Ley 20/1990, procede aplicar el citado porcentaje sobre la cuota íntegra definida en el art. 23 de dicha Ley, después de que sobre ésta se hayan compensado las cuotas negativas de ejercicios anteriores de las que pudiera disponer».* Ergo, ante el criterio del TEAC, en primer lugar, se llevará a cabo la compensación de las cuotas negativas de ejercicios previos pendientes de compensar sobre la cuota íntegra para posteriormente aplicar el 50% de la bonificación sobre la misma. Argumenta esta postura en el Fundamento de Derecho 3.º de la Resolución esgrimiendo que *«efectivamente, la utilización del criterio de "cuota íntegra" ceñido estrictamente al art. 23 de la Ley 20/1990, da lugar a distorsiones que alteran el sentido de la compensación de las pérdidas de ejercicios anteriores. Desde un punto de vista finalista la posibilidad de compensar las pérdidas en los ejercicios siguientes persigue evitar que la tributación, que necesariamente ha de fraccionarse en períodos impositivos, determine que se acabe sometiendo a gravamen más beneficios de los realmente obtenidos por la entidad en un período o ciclo más amplio»* y debido a esto concluye dando cuenta de que *«en caso de aplicar en primer lugar la bonificación y posteriormente la compensación se obtienen resultados diferentes por la duplicación del efecto de la bonificación».*

Por último, el artículo 35 de la Ley 20/1990, trae a colación los beneficios fiscales que le serán aplicables a las cooperativas de segundo grado. Concretamente, en su primer apartado faculta a *«las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 13 de esta Ley»* a poder aplicar lo previsto en el artículo 33 previamente expuesto. Por su parte, dentro del segundo apartado irá un paso más allá al disponer que las cooperativas de segundo y ulterior grado que no incurran en

[793] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de noviembre de 2002; RG (2297/1999).

las circunstancias del artículo 13 y que se asocien de manera exclusiva a cooperativas con la condición de especialmente protegidas *«disfrutarán, además, de los beneficios fiscales previstos en el artículo 34»*. Finalmente, su tercer apartado establece que, en aquellos supuestos en los que las cooperativas asociadas sean protegidas y especialmente protegidas, además de los beneficios fiscales del artículo 33 disfrutarán de los recogidos por el segundo apartado del artículo 34 que serán aplicables *«exclusivamente, sobre la cuota íntegra correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas»*.

4.4.2 **Cuantificación de los rendimientos de las sociedades cooperativas**

Una vez expuesto de manera sucinta lo establecido fiscalmente con carácter singular para las cooperativas, debemos poner sobre el tablero el método para poder cuantificar los rendimientos originados por estas, previsto en el Capítulo IV de la Ley 20/1990.

Su base imponible estará compuesta de un modo general por dos partidas diáfanamente separadas, una relativa a los resultados cooperativos, y otra a los resultados extracooperativos, teniendo cada una de ellas un régimen fiscal dispar. Tendrán la consideración de resultados cooperativos, los rendimientos derivados de la diferencia entre los ingresos cooperativos y aquellos gastos que ostenten la condición de deducibles en relación con tales ingresos.

Se incluirán entre los primeros los ingresos procedentes del ejercicio de la actividad realizada con los propios socios; las cuotas periódicas satisfechas por estos; las subvenciones corrientes; las imputaciones al ejercicio de las subvenciones de capital a tenor de las normas contables que le fueran de aplicación; los intereses y retornos procedentes de la participación de la cooperativa como socio en otra cooperativa; y, por último, los ingresos financieros.

Serán gastos deducibles, por su parte, el importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios; las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa; las cuantías que las cooperativas destinen obligatoriamente al Fondo de Educación y Promoción sin que pueda exceder esta por cada ejercicio económico del 30% de los excedentes netos del mismo; y, por último los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el Fondo Especial, regulado por la Ley 27/1999.

En el otro extremo, serán resultados extracooperativos los propios rendimientos extracooperativos así como los incrementos o disminuciones del patrimonio.

Dentro de los primeros se incluirán los ingresos procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada cuando fuera realizada con personas no socios; los derivados de inversiones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa; y los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines de la propia cooperativa.

Tendrán la consideración de gastos deducibles aquellos necesarios para la obtención de los correspondientes ingresos, así como aquellos que con carácter general sean imputables a tales ingresos. No obstante, llegados a este punto, cabría preguntarse si la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción será deducible dentro de los rendimientos cooperativos. Al respecto, la reciente y controvertida resolución del TEAC del 26 de junio de 2023 [794] derivada de un recurso de alzada para unificación de criterio, creó doctrina administrativa.

Concretamente, su postura se manifiesta en el Fundamento de Derecho 3.º donde se dispone que *«en Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990 contiene las reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades, ocupándose la Sección 1.ª del mencionado Capítulo (artículos 15 y 16) de la "Determinación de la base imponible". El artículo 16 señala en su apartado 1 que para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades se considerarán separadamente los resultados cooperativos y los extracooperativos, y en el apartado 4 indica que "Para la determinación de los resultados cooperativos o extracooperativos se imputarán a los ingresos de una u otra clase, además de los gastos específicos necesarios para su obtención, la parte que, según criterios de imputación fundados, corresponda de los gastos generales de la cooperativa". De lo expuesto se colige que, con carácter general, tanto los resultados cooperativos como los extracooperativos se calcularán por diferencia entre los ingresos de cada clase y la suma de los gastos específicos necesarios para su obtención y de la parte imputable de gastos generales de la cooperativa».* Dicho esto, continúa argumentando *«tras describir el artículo 17 de la Ley 20/1990, integrado en la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título II relativa a "Resultados cooperativos", qué ingresos tienen la naturaleza de cooperativos, el artículo 18, incluido también en dicha Sección, contempla como supuesto especial de gasto deducible en la determinación de*

[794] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 26 de junio de 2023; RG (9085/2022).

los rendimientos cooperativos "Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al fondo de Educación y Promoción, con los requisitos que se señalan en el artículo siguiente"». Ante ello, pondrá de manifiesto la divergencia que existirá al respecto de los rendimientos extracooperativos *«en la Sección 3.ª del Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990, relativa a los "Resultados extracooperativos"e integrada por los artículos 21 y 22, se alude a los incrementos y disminuciones patrimoniales (artículo 22) y a los ingresos que tienen naturaleza extracooperativa de cara a la determinación de los rendimientos de esa clase (artículo 21). Así pues, la Ley 20/1990 no contempla, contrariamente a lo que sucede respecto de los resultados cooperativos, que en la determinación de los rendimientos extracooperativos pueda deducirse como gasto fiscal la cantidad que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción».*

Hasta este punto nada nuevo es puesto de manifiesto. No obstante, continúa el TEAC contradiciendo el criterio del TEAR de Andalucía consistente en que *«cuando el artículo 18.2 de la Ley 20/1990 señala que tendrán la consideración de gastos deducibles las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio, al Fondo de Educación y Promoción se está refiriendo, como no puede ser de otra forma, a todas las dotaciones que son obligatorias, lo cual incluye tanto las dotaciones con cargo a resultados cooperativos como con cargo a resultados extracooperativos»,* al esgrimir que *«hay que tener presente, por un lado, que para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades se han de considerar separadamente los resultados cooperativos y extracooperativos y, por otro, que la dotación correspondiente al Fondo de Educación y Promoción se ha de imputar al resultado (cooperativo o extracooperativo) como un gasto, sin perjuicio de que su cuantificación se realice tomando como base el propio resultado del ejercicio. Una interpretación como la del TEAR conduce de facto a una confusión de resultados cooperativos y extracooperativos en la determinación de la base imponible que no está presente en el ánimo del legislador si atendemos a una interpretación sistemática de los preceptos concernidos. Una vez sentada en el artículo 16 de la Ley 20/1990 la consideración separada de los resultados cooperativos y extracooperativos para la determinación de la base imponible, resulta, a juicio de este Tribunal Central, de todo punto forzada y artificiosa una interpretación del artículo 18.2 de dicha norma que pretenda incluir como gastos deducibles en la determinación de los rendimientos cooperativos las dotaciones obligatorias al Fondo de Educación y Promoción efectuadas con cargo a los rendimientos extracooperativos. Y es que tal interpretación supondría, en último término, que la dotación obligatoria al Fondo en cuestión con*

cargo a resultados extracooperativos, que no es sino un gasto tenido en cuenta en la determinación de dichos resultados, incida en la determinación de la base imponible correspondiente a los resultados cooperativos, en contradicción con esa consideración separada de unos y otros resultados preconizada por el artículo 16 de la Ley 20/1990. A ello hay que añadir que si el legislador hubiera querido permitir la deducibilidad fiscal de la dotación obligatoria al Fondo de Educación y Promoción con cargo a los resultados extracooperativos así lo habría hecho, incorporando en la Sección 3.ª del Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990, relativa a los «Resultados extracooperativos», una disposición similar a la contenida en el artículo 18.2 pero referida a este último tipo de resultados».

Ante ello concluye, amparándose tanto en lo regulado por artículo 3.1 del CC [795] –remitido este por el artículo 12 de la LGT– como por el artículo 14 de la LGT [796] que *«no tiene la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades una dotación al Fondo de Formación y Sostenibilidad con cargo a los excedentes extracooperativos».* Fundamenta este criterio argumentando que, aunque tenga la consideración de gasto contable, a tenor de la normativa fiscal –Ley 20/1990–, no tendrá la consideración de deducible *«dicha dotación a la hora de determinar los rendimientos extracooperativos –al no disponer nada en este sentido la Sección 3.ª del Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990, relativa a los «Resultados extracooperativos».* Ante ello mostramos nuestro total acuerdo con la interpretación efectuada hasta el momento, sin embargo, a renglón seguido culminará sosteniendo que *«ni lo es tampoco para la determinación de los resultados cooperativos, al impedirlo una interpretación sistemática de los preceptos de dicha norma, en los términos anteriormente indicados».*

En este punto tendremos que poner de manifiesto nuestra total discordancia con el TEAC, ya que lo cierto es que el artículo 18.2 de la Ley 20/1990, sí que faculta a la posibilidad de deducir los gastos incurridos por aquellos importes destinados de manera obligatoria al Fondo de Educación y Promoción, no pudiendo exceder en cada ejercicio económico del 30 por ciento de los excedentes netos del mismo, tal y como con anterioridad evidenciamos.

Tal y como expone Asensio, la Administración venía manteniendo tal criterio, ya que *«la DGT, en resolución de 10 de abril de 1995, considera que*

---

[795] Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

[796] No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

la compensación de cuotas negativas de ejercicios anteriores con cuotas íntegras positivas opera antes de la aplicación de la bonificación contemplada en el art. 34, puesto que, según la Administración, la compensación ha de entenderse sobre cuotas no bonificadas» [797].

Como disposición común para ambas bases imponibles, a efectos de liquidación, será minorada en el 50 por ciento de la parte correspondiente a cada una de ellas que fuera destinada obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio [798].

Una vez cuantificados los rendimientos, el siguiente paso es realizar el cálculo de la cuota íntegra, procedimiento que no está exento de particularidades. Así se llevará a cabo separando los resultados que componen la base imponible y se calculará de manera independiente la proporción que cada uno de ellos aporta a la misma. Será en el artículo 23 donde se disponga que *«la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva».*

Al hilo de los tipos de gravamen nos encontramos a los que siguen: un 20 por ciento para las cooperativas fiscalmente protegidas, excepto para la parte correspondiente a los resultados extracooperativos, que les será de aplicación el tipo general; el tipo general para las cooperativas de crédito y cajas rurales, exceptuando para sus resultados extracooperativos, a los que se le aplicará un 30 por ciento; por último, el tipo general será también inherente a las cooperativas no protegidas.

Una vez cuantificada, en aquellos casos en lo que la cuota íntegra sea positiva, la entidad podrá llevar a cabo *ex-post* las deducciones procedentes. No obstante, cuando esta arroje signo negativo, la sociedad genera un crédito fiscal que podrá deducir de la potencial cuota íntegra positiva de los ejercicios ulteriores.

---

[797] *Vid.* Asensio, X. (1998). Régimen fiscal de las cooperativas. En Laorden, J. & Arqués, J. (Dir). *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo II. Regímenes especiales.* Editorial Civitas. Madrid, pág. 2519.

[798] Previsto en el artículo 55 de la Ley 27/1999, está destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa, siendo irrepartible entre los socios. Deberá de recoger los siguientes conceptos: Los porcentajes de los excedentes cooperativos y de los beneficios extracooperativos y extraordinarios que establezcan los Estatutos o fije la Asamblea General, Las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social en la baja no justificada de socios, Las cuotas de ingreso de los socios cuando estén previstas en los Estatutos o las establezca la Asamblea General y los resultados de las operaciones de acuerdos intercooperativos efectuados con otras cooperativas. Este fondo se configura como un instrumento fundamental para contextos adversos y situaciones de pérdidas. *Vid.* Marín Sánchez, M.d.M. (2014). Compensación fiscal de pérdidas en cooperativas: análisis comparado de la normativa europea. En *XV Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa. CIRIEC*- España, pág. 4. Consultado en: http://ciriec.es/wp-content/uploads/2014/12/COMUN-191-PONEN-T11-ok.pdf

4.4.3 **Compensación de cuotas**

Con todo, llegamos a la clave de bóveda de nuestro estudio en lo concerniente a las entidades cooperativas, esto es, la compensación de bases imponibles negativas que tal y como hemos evidenciado, no tendrá dicha consideración. Lo correcto sería hablar de compensación de cuotas negativas, ya que el artículo 24.2 de la Ley 20/1990 sustituye a la compensación de bases imponibles negativas prevista en el artículo 26 de la LIS [799].

Con todo, Argilés Bosch, nos brinda con una explicación relativa a la instauración de este proceder afirmando que *«tal mecanismo de compensación permite una asimetría fiscal consistente en que las cuotas impositivas negativas procedentes de un determinado nivel de pérdidas puedan ser compensadas mediante cuotas positivas procedentes de un excedente mayor que aquel montante de pérdidas»*, con lo que *«las cooperativas podrán sacar provecho de dicha asimetría fiscal alternando períodos de pérdidas y excedentes»* [800].

Volviendo al crédito fiscal al que nos referíamos, lo cierto es que no estará exento de ciertos límites a la hora de poder aplicarse.

En primer lugar, atendiendo al primer apartado del citado artículo, el importe negativo de la cuota podrá compensarse contra las cuotas íntegras –entendemos que previas a las deducciones procedentes– positivas de los períodos impositivos venideros, pero con el límite del 70 por ciento de la cuota íntegra previa a su propia compensación.

Como vemos, esta restricción es similar a la prevista en el régimen general para la compensación de bases imponibles negativas, de hecho, fue introducida por la disposición final 4.3.1 de la Ley 27/2014 tras la redacción dada a esta por la disposición final 6.7 de la Ley 34/2015. No hace más que evidenciar esto la falta de seguridad jurídica y tipicidad que venimos poniendo de manifiesto a lo largo de nuestro estudio. De manera adicional se establece aquí también un efecto suelo, pero con diferentes matices, ya que en todo caso podrán compensarse cuotas íntegras por el importe resultante de multiplicar un millón de euros por el tipo medio de gravamen de la entidad, que dependerá de su enclave jurídico.

Con esto, el importe mínimo compensable será sumamente inferior al millón de euros de euros previsto en el artículo 26 de la LIS, pudiendo estimar-

---

[799] Será una de las dos modificaciones efectuadas por la Ley 27/2014 en la Ley 20/1990, siendo la otra una modificación en relación con los activos por impuesto diferido. *Vid.* Montero Simó, M. (2016). La fiscalidad... Ob. cit., pág. 19.

[800] *Vid.* Argilés Bosh, J.M (1997). Estudio sobre el comportamiento racional de las cooperativas en España inducido por el mecanismo contable y fiscal de compensación de pérdidas. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 170, pág. 137.

se a vuelapluma que podrá suponer alrededor de un cuarto de este. Tiene esto una explicación ciertamente lógica y es que, en este particular supuesto, hablamos de compensación de cuotas y no de bases, por lo que la cuota ya está cuantificada atendiendo al tipo de gravamen objeto de aplicación. Por ello, si se previera también un importe mínimo a compensar de un millón de euros se le estaría otorgando un trato de favor más que ventajoso a las entidades que ostenten la consideración de cooperativas. Ante esto, la solución empleada por el legislador es realmente simple: equiparar la compensación de bases imponibles negativas a la compensación de cuotas íntegras negativas. Así, partiendo en ambos casos de un millón de euros, como la cuota íntegra es el resultado de multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen, el importe máximo de cuota a compensar será el resultado de aplicar el mismo tipo de gravamen –tipo medio– sobre la cuantía de un millón de euros.

Sin embargo, debemos advertir que, en relación con este límite, el referido artículo 24 nada establece acerca de las rentas correspondientes a quitas o esperas ni a los ejercicios en los que se lleve a cabo la extinción de la sociedad ni cualquier otro supuesto de los previstos en el régimen general para la exclusión del límite. Del mismo modo, ningún supuesto que origine su proscripción estará estipulado.

No será esta la única limitación concerniente a la compensación de cuotas negativas, ya que en la disposición adicional octava de la Ley 20/1990, está recogida otra restricción que afectará a aquellos contribuyentes con cierto volumen de facturación, análoga a que estaba prevista en la Disposición adicional décimo quinta prevista por la LIS. Ambas restricciones fueron introducidas a través del Real Decreto-ley 3/2016.

Con todo, en aquellos supuestos de cooperativas con un INCN –incluyendo los resultados tanto cooperativos como extracooperativos– de, al menos, 20 millones de euros durante los 12 meses previos a la fecha en la que el período impositivo se hubiera iniciado, el límite del 70 por ciento sobre la cuota íntegra positiva que acabamos de exponer será sustituido por los siguientes: un 50 por ciento cuando el INCN fuera de al menos 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones y por un 25 por ciento, cuando el INCN sea igual o superior a 60 millones de euros.

Del mismo modo que para el régimen general, será de exclusión esta restricción a la compensación de cuotas negativas en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente. Empero, nada se dispone al respecto de aquellos períodos impositivos en los que se extinga la sociedad.

Entendemos aquí que, en todo caso, podrán compensarse cuotas íntegras positivas por el importe que resulte de multiplicar el montante de un millón de euros por el tipo medio de gravamen de la cooperativa, independientemente del INCN de la misma.

4.4.3.1 Posible inconstitucionalidad de ciertas limitaciones introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016

Recordemos que mediante la STC 11/2024, de 18 de enero, fueron declarados inconstitucionales y nulos la disposición adicional decimoquinta y el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, tras la otorgada por el art. 3.1, apartados uno y dos del Real Decreto-ley 3/2016.

Como ya señalamos, en su Fundamento de Derecho 3.º se estableció que *«las medidas reguladas en los preceptos que se cuestionan en este proceso han tenido, tanto en conjunto, como aisladamente consideradas, un impacto notable en los elementos estructurales (base imponible y cuota líquida) de una pieza fundamental del sistema tributario como es el impuesto sobre sociedades, afectando con ello a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo».* Sobre esto cabe preguntarse si existe diferencia entre la disposición adicional decimoquinta de la LIS y la disposición adicional octava de la Ley 20/1990.

Prima facie, que la primera versaba sobre la compensación de bases imponibles negativas y la segunda versa acerca de la compensación cuotas negativas, pero ambas derivadas de la aplicación del mismo tributo, el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, ambas restricciones fueron introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, eso sí, la relativa a las cooperativas estaría prevista en su art. 1.1, en lugar del declarado constitucional y nulo art. 3.1. Ante ello cabe preguntarse si afectará más al deber de contribuir general la limitación de compensación de bases que de cuotas.

Traemos a causa tal cuestión debido a que la referida Sentencia del Máximo Intérprete, no declaró ni inconstitucional ni nula la disposición adicional octava de la Ley 20/1990. No obstante, al ser destinada a un potencial menor número de contribuyentes, quizás pudiera no haber estimado oportuno que afectara al deber general de contribuir, pero bajo nuestro punto de vista de ser esto así, al recaer esta restricción sobre capacidades económicas equiparables, el mero hecho de que la limitación a la compensación de cuotas en el ámbito de las cooperativas siga manteniendo vigencia, rompe en toda regla el principio de igualdad previsto por los artículos 9, 14 y 31 de la C.E. El motivo que

más peso gana para dar sentido a esta incógnita será que la cuestión de inconstitucionalidad planteada al Máximo Intérprete únicamente atañía al artículo 3.1 del referido Real Decreto-ley.

4.4.3.2 Comprobación de las cuotas compensadas o pendientes de compensar

Volviendo ahora al artículo 24 de la Ley 20/1990, no podemos dejarnos en el tintero lo establecido para la comprobación de las cuotas compensadas o pendientes de compensar.

En el mismo sentido que emana tanto del artículo 66 bis de la LGT, así como del artículo 26.5 de la LIS que con posterioridad someteremos a un prolijo análisis, el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las cuotas negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente al estipulado para presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio en el que fue generado el derecho a su aplicación.

Sin embargo, el plazo para que se produzca la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, seguirá establecido en cuatro años. Por ello, esta podrá comprobar las autoliquidaciones de ejercicios con la prescripción ganada, pero no podrá regularizar la situación que de ellos derive, sino que únicamente podrá corregir las cuotas negativas pendientes de aplicación en ejercicios futuros, en caso de que su declaración no hubiera procedido.

No obstante, aún trascurrida la citada década, el sujeto pasivo deberá acreditar las cuotas negativas cuya compensación pretenda llevar a cabo, tanto a través de la exhibición de la liquidación o autoliquidación, como a través de la contabilidad, con acreditación de su depósito en el Registro Mercantil competente.

Al respecto de ello, ninguna particularidad específica tendrá la comprobación de cuotas negativas en lo concerniente a las entidades cooperativas, por ello, nos remitimos a lo analizado en el venidero epígrafe de este estudio.

4.4.3.3 Contabilización de cuotas negativas en las sociedades cooperativas

Pese a estar prevista una compensación en cuota y no en base, el tratamiento contable se realiza de manera similar al previsto en el régimen general

de la LIS. Tal y como exponen Romero Civera & Marí Vidal [801], es efectuado *«a través de la cuenta "4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio", cuyo importe se calcula multiplicando el importe de la pérdida por el tipo de gravamen, siendo su saldo natural deudor. En la medida que se compensan se abonan hasta que se saldan»*. Esta similitud radica en que a tenor del PGC, las bases imponibles negativas son contabilizadas como una cuota, esto es, multiplicadas por el tipo de gravamen correspondiente.

4.4.3.4 Regímenes especiales y sociedades cooperativas

Al hilo de la práctica compensatoria, podría darse también alguna situación en la que las sociedades cooperativas resultaran afectadas por algún régimen especial del tributo.

4.4.3.4.1 *Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea*

Cabe plantearse en el caso de una fusión de cooperativas entre las que alguna de ellas tuviera cuotas negativas pendientes de compensar, qué sucedería con tales cuotas. Acerca de ello versa la consulta vinculante V2244-07 [802], en la que la entidad consultante, la cooperativa C, derivó de la fusión entre las cooperativas A y B, las cuales, una de ellas, tenía cuotas pendientes de compensar de períodos impositivos previos. Debido a esto, inquiere si podría compensar en el Impuesto sobre Sociedades la nueva cooperativa, las cuotas negativas pendientes de compensar provenientes de una de las sociedades previas. La DGT concluye al respecto otorgando solamente una única vía de que faculte tal compensación al sostener que *«únicamente en el caso de que se haya optado por aplicar el referido régimen fiscal especial a la operación de fusión de la que resultó la entidad consultante y, puesto que la operación de fusión determina una sucesión a título universal, el importe de las cuotas negativas de una de las sociedades fusionadas, calculadas de conformidad con previsto*

[801] *Vid.* Romero Civera, A. & Marí Vidal, S. (2015). Algunos aspectos críticos en la aplicación del Impuesto de Sociedades a las cooperativas según el régimen de cooperativas. La necesidad de su reforma. *Revista de Estudios Cooperativos*. Núm. 118, pág. 22.

[802] Consulta vinculante V2244-07, de 24 de octubre de 2007, de la Dirección General de Tributos.

en el artículo 23 de la Ley 20/1990, que están pendientes de compensación al momento de la fusión, podrá ser compensada por la sociedad de nueva creación resultante de la fusión con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, contados desde la fecha en que se produjo la conclusión de período impositivo en que resultó la cuota negativa compensable en la sociedad fusionada».

Aunque la DGT no se pronuncia al respecto, entendemos que idéntica solución es aplicable en todas las modalidades de fusión de cooperativas, esto es, la homogénea, en la que se unen diversas entidades cooperativas, como en la heterogénea, en la que una cooperativa se fusiona con una entidad de otro tipo (sociedad civil o mercantil) [803], concepto tan amplio que podría abarcar *«tanto los casos en los que una o varias cooperativas se fusionan con una o varias sociedades mercantiles o civiles y la sociedad resultante es una sociedad mercantil, civil o una cooperativa; como en los que una o varias cooperativas o sociedades mercantiles son absorbidas por una sociedad mercantil, civil o por una cooperativa»* [804]. No obstante, a pesar de esta importante casuística teórica, las restricciones propias de la normativa mercantil y la lógica del funcionamiento de las entidades hace que sean relativamente poco frecuentes, y desde el punto de vista de la solución que el ordenamiento tributario pueda ofrecer en el supuesto, difícilmente se podrían alcanzar conclusiones distintas a las expuestas.

4.4.3.4.2 *Régimen de consolidación fiscal*

Por su parte, engarzado con otro régimen fiscal especial del IS, en concreto del de consolidación fiscal, nos encontramos con otra consulta vinculante efectuada por una cooperativa, en concreto la V2584-12 [805]. La entidad que la formula es una cooperativa dominante de un grupo, compuesto por sí misma y otras dos sociedades mercantiles dependientes A y B, en las que participa en un 100% y en un 64,84% respectivamente. Desde el año 2008, la consultante no ostenta la consideración de cooperativa fiscalmente protegida, por lo que tributa al tipo general tanto por los rendimientos cooperativos como por los

[803] Sobre estas modalidades, *Vid.* Fajardo García, I.G. (2006). La fusión de cooperativas en la legislación española. *Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa*. Núm. 17, págs. 4 y 5.

[804] *Vid.* Cano Ortega, C. (2018). La fusión heterogénea de cooperativas. Comunicación presentada al XVII Congreso Internacional de Investigadores en Economía Social y Cooperativa, pág. 9. Obtenido en: https://ciriec.es/wp-content/uploads/2018/09/COMUN-094-T10-CANO.pdf

[805] Consulta vinculante V2584-12, de 28 de diciembre de 2012, de la Dirección General de Tributos.

extracooperativos. La sociedad A, por su parte, tributa al tipo general. Nada se dice de la B. Aportando estos datos plantea tres cuestiones en absoluto baladíes: si puede optar por la aplicación del régimen de consolidación fiscal; en caso de ser esto positivo si el grupo fiscal podrá compensar las bases imponibles negativas generadas por anterioridad por la sociedad A, así como las cuotas negativas generadas por ella misma; y, por último, si le resultarían de aplicación los límites establecidos por el Real Decreto-ley 9/2011 relativos a la restricción porcentual de bases imponibles negativas para ciertos contribuyentes.

Ante la primera cuestión suscitada después de traer a colación la regulación inherente a las propias cooperativas así como la prevista para el régimen de consolidación fiscal, concluye la DGT que *«en la medida en que la cooperativa consultante tiene personalidad jurídica propia y está sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades, y no tiene la consideración de cooperativa protegida, podrá tener la condición de sociedad dominante de un grupo de sociedades a los efectos de la aplicación del régimen establecido en el capítulo VII del título VII del TRLIS, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el mismo a efectos de tributar en dicho régimen fiscal»* a lo que continúa *«en el escrito de consulta la consultante manifiesta que la sociedad A cumple todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 67.3 del TRLIS y no se encuentra en ninguno de los supuestos de exclusión previstos en el artículo 67.4 del TRLIS»*. Por lo que a priori, dará luz verde a que el grupo de sociedades pudiera tributar conforme al régimen especial de consolidación fiscal.

Con respecto a la segunda incógnita efectuada, a la que no resulta sencillo dar respuesta, la Administración establece que *«en virtud del principio de especialidad, con arreglo al cual la norma especial prevalece frente a la general, en la medida en que la entidad cooperativa consultante haya optado por aplicar el régimen fiscal especial […], prevalecerán las reglas de determinación de la base imponible del grupo fiscal establecidas en el artículo 71 del TRLIS, previamente trascrito, así como el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas recogido en el mismo precepto, por lo que no resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 23 y 24 de la Ley 20/1990. Así, a efectos de determinar la base imponible del período del grupo fiscal, la base imponible individual correspondiente a la cooperativa consultante se determinará practicando los ajustes extracontables que procedan, con arreglo a lo dispuesto en el TRLIS, respecto del resultado contable del período, tomando en consideración tanto los ingresos cooperativos como extracooperativos, dado que ambos quedarán sometidos al tipo de gravamen general del Impuesto»*. Infiere de este modo que al acogerse al régimen fiscal especial, su regula-

ción prevalecerá sobre lo previsto en la Ley 20/1990, por lo que el grupo fiscal tendrá que acogerse tanto a las reglas de determinación de la base imponible como a la de compensación de bases imponibles negativas que emanan de este. A renglón seguido continúa señalando que *«a su vez, en el marco del régimen especial de consolidación fiscal la cooperativa, dominante del grupo, no determinará cuotas negativas susceptibles de compensación en períodos impositivos posteriores, sino bases imponibles negativas susceptibles de ser compensadas con las bases imponibles positivas generadas por el propio grupo fiscal…».* Por ello, desde la inclusión en el régimen de consolidación fiscal, la entidad cooperativa dominante no generará cuotas negativas tal y como se desprende de la regulación inherente a las entidades que ostenten tal consideración, sino bases imponibles negativas que podrán ser compensadas en el futuro.

Ante el último interrogante relativo a la limitación, establece el Centro Directivo que *«en el supuesto de que la cooperativa dominante del grupo fiscal contase con cuotas negativas pendientes de compensación, generadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 20/1990, durante los períodos impositivos en los que la consultante tuvo la consideración de cooperativa fiscalmente protegida, dichas cuotas negativas podrán seguir compensándose con las cuota íntegras positivas, generadas por el grupo fiscal, en el plazo de 15 años legalmente establecido (artículo 24 de la Ley 20/1990) y sin sometimiento a limitación temporal alguna, con el límite de la propia cuota íntegra generada por la propia entidad dominante, generadora de las cuotas negativas pendientes de compensación»* encontrando tal postura su fundamento en que *«la cooperativa consultante contaba con cuotas negativas pendientes de compensar, determinadas con arreglo a lo dispuesto en los artículos 23 y 24 de la Ley 20/1990, con carácter previo a su incorporación al grupo fiscal. Al respecto cabe señalar que el régimen de compensación de tales cuotas negativas no se ha visto limitado por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9. Primero. Dos del Real Decreto-Ley 9/2011»* ni por su posterior redacción otorgada por el Real Decreto-ley 20/2012. Por todo ello, la consultante podrá seguir compensando las cuotas negativas contra con las cuotas íntegras positivas sin sometimiento a limitación alguna.

CAPÍTULO V. COMPROBACIÓN, RECTIFICACIÓN Y SANCIONES RELATIVAS A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

5.1 COMPROBACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES COMPENSADAS O PENDIENTES DE COMPENSACIÓN

5.1.1 **Contexto**

Debido a la enorme relevancia que ostenta la comprobación de las bases imponibles negativas tanto pendientes de compensar como ya compensadas, estimamos oportuno realizar un pormenorizado análisis al respecto y, por ello, dedicarle un capítulo específico.

En un primer momento, el plazo instaurado para realizar la compensación de pérdidas era de cinco años, circunstancia no regulada al azar, ya que se solapaba con el previsto para la prescripción del derecho que tenía la Administración para liquidar por aquel entonces [807]. De este modo, la comprobación de aquellas no debería suponer ningún tipo de conflicto [808]. Esta situación se sostuvo en el tiempo durante tres décadas. No obstante, en los años 90 del siglo pasado acaecerían dos circunstancias que provocarían el comienzo de la controversia comprobatoria.

---

[807] Así, en el artículo 64 previsto en la redacción originaria de la LGT del año 1963, era establecido que: «Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, salvo en el Impuesto de Sucesiones, en que el plazo será de diez años…»

[808] *Vid.* Casana Merino, F. (2015). La evolución… Ob. cit., pág. 67.

En primer lugar, con la entrada en vigor de la LIS del 1995, se estableció el plazo para compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyesen en los siete años inmediatos y sucesivos, motivo por el cual quedarían dos años descubiertos desde que la prescripción se hubiera producido.

En segundo lugar, para más inri, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, estableció en su artículo 24 que prescribiría a los cuatro años *«el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación»*, modificando de este modo lo previsto en la LGT 1963, a través de su disposición final primera. Tres ejercicios serían los que podrían transcurrir desde la oportuna prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar.

Diferenciando entre el ejercicio en el que se generan las bases imponibles negativas del ejercicio en el que se pretenden compensar, sostiene Ruibal Pereira que tal circunstancia provocará *«indefectiblemente colisiones con los efectos del paso del tiempo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en especial con el juego de la prescripción respecto de las facultades de la Administración tributaria y de los derechos de los contribuyentes»* [809].

Con todo, pese a que el período impositivo venga determinado por el ejercicio económico de la sociedad, al tener presentes las rentas negativas procedentes para el cálculo de la base imponible –en beneficio del principio de capacidad económica–, dará lugar a la posible comprobación administrativa de bases imponibles negativas que tengan su procedencia en períodos prescritos, pero que incidan en otros que no lo están [810]. En relación con esto, es sabido que la facultad o potestad de la Administración para comprobar y sus límites, entre los que se encuentran ese instituto de la prescripción basado en principios constitucionales como la seguridad jurídica o confianza legítima, siempre ha estado rodeada de cierta controversia o polémica [811].

En este sentido se posiciona García Novoa, argumentando que la prescripción es una institución imprescindible para proteger la seguridad jurídica en un sistema jurídico y que *«a pesar de su naturaleza híbrida con la caduci-*

[809] *Vid.* Ruibal Pereira, L. (2022). La compensación... Ob. cit., pág. 247.

[810] *Vid.* Cordero González, E.M. (2016). El derecho a comprobar e investigar bases imponibles negativas, créditos fiscales y demás elementos originados en períodos prescritos, tras la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 396, pág. 8.

[811] *Vid.* Martínez Pastor, E. (2015). La facultad ilimitada de comprobación por parte de la Administración tributaria. Estrategia Financiera. Núm. 328. *La Ley* 3499/2015, pág. 1.

dad, conserva su esencia, típica de esta categoría jurídica, de ser una institución para el orden social y para la seguridad jurídica» [812].

En el ámbito tributario, está prevista la prescripción extintiva, por lo que extinguirá los derechos subjetivos al permanecer inactivos e irreconocidos durante un período determinado de tiempo: ni son ejercitados por el titular, ni se reconoce su existencia por el obligado, encontrando su motivación en soslayar tanto la inseguridad como la ausencia de certidumbre e indefensión jurídica [813]. No obstante, si la prescripción es una respuesta del ordenamiento jurídico a ese silencio, la ruptura de este provocará la interrupción del plazo prescriptivo que estaba corriendo hasta ese instante [814].

Poniendo de relieve el engarce de la compensación de las bases imponibles negativas con el cumplimiento de tales principios argumenta Calvo Vérgez que *«tratándose de situaciones relativas a la compensación de bases o cuotas negativas no suele ser infrecuente que lleguen a plantearse situaciones conflictivas desde la perspectiva del necesario principio de seguridad jurídica, dada la amplitud del plazo existente para el ejercicio de dicho derecho»* [815].

Prol Lucio sostiene al respecto que *«pese a tratarse de una materia perfectamente reglada, en los últimos tiempos su interpretación ha dado lugar a no pocas controversias jurídicas, no sólo por las restricciones que respecto a su aplicación se han impuesto por nuestros Tribunales, sino también por la facultad que se pone a disposición de la Administración para comprobar aquellas bases imponibles negativas que han sido compensadas en ejercicios respecto de los que nuestra memoria no alcanza a recordar»* [816]. Debemos mostrar nuestra concordancia con tal apreciación, exceptuando la primera oración de la misma. Bajo nuestro punto de vista, la práctica compensatoria se encuentra lejos de ser una materia perfectamente reglada, ya que desde tiempos remotos ha estado acompañada de una ingente falta de seguridad jurídica y tipicidad, que en la actualidad parece seguir acaeciendo.

Por otra parte, la cuestión aquí planteada no es en absoluto baladí ya que la inseguridad jurídica, dudas e incongruencias desprendidas de tal controver-

---

[812] *Vid.* García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons. Madrid, pág. 219.

[813] *Vid.* De Gandarillas Martos, S. (2006). *Garantías del contribuyente: prescripción y caducidad*. Vol. III. Consejo General del Poder Judicial. Madrid, págs. 72-79.

[814] *Vid.* Eseverri Martínez, E. (2012). *La prescripción tributaria (En la Jurisprudencia del Tribunal Supremo).* Tirant lo Blanch. Valencia, pág. 18.

[815] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2015). La comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos en el impuesto sobre sociedades y la necesaria protección de la seguridad jurídica. *Quincena Fiscal*. Núm. 17, pág. 52.

[816] *Vid.* Prol Lucio, A. (2020). La comprobación… Ob. cit., págs. 43-44.

sia, podrían poner en riesgo y afectar a las posibles decisiones que inversores extranjeros tengan pensado adoptar dentro de nuestras fronteras [817].

Motivado por ello, y para intentar solventar tal situación, mediante la Ley 40/1998 se introdujo una cláusula de acreditación, en la LIS del 1995 con la que los contribuyentes deberían acreditar *«mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron»*, para aquellos períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999 [818]. Esto no haría más que incrementar la controversia comprobatoria ya que como expusimos en su momento, la misma norma ampliaría el plazo previsto para la compensación hasta los períodos impositivos que concluyesen en los diez años inmediatos y sucesivos.

En este punto, el derecho que tenía la Administración para realizar la oportuna liquidación seguía establecido en cuatro años, y el plazo previsto para compensar las bases imponibles negativas sería sustancialmente mayor. Pese a ello, ahora los sujetos pasivos deberían acreditar la procedencia de una supuesta compensación que pretendiera realizar, cualquiera que fuera el ejercicio de su nacimiento de la base imponible negativa, *a priori*, aunque este tuviera la prescripción ganada.

Al respecto, cierto sector doctrinal sostenía que la Administración no podría llevar a cabo una comprobación de las bases negativas estando prescrito el ejercicio en el que se hubiera originado, únicamente podría comprobar si la contabilidad cumplía los requisitos formales, sin poder entrar a verificar los hechos contenidos en la misma [819].

Con posterioridad, mediante el artículo 2.8 de la Ley 24/2001se endurecería un poco más el requisito comprobatorio dispuesto a los obligados tributarios, al modificar el artículo 25.5 de la LIS, estableciendo este que *«el sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en el que se originaron»*. Debido a ello, la misma norma también introducía la previsión de que todas aquellas bases imponibles negativas que se pretendieran compensar hubiera sido objeto de liquida-

[817] *Vid.* Álvarez Barbeito, P. (2015). Nuevo plazo de prescripción para comprobar bases imponibles negativas: análisis del art. 26.5 LIS. Quincena Fiscal. Núm. 14, pág. 122.

[818] Ante el concepto de «oportunos soportes documentales», Calvo Vérgez sostiene que se refería el legislador a los soportes de la contabilidad. *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). La compensación… Ob. cit., pág. 129.

[819] *Vid.* Sanz Gadea, E. (1999). Compensación… Ob. cit., pág. 15.

ción o autoliquidación [820]. Empero, debido al método previsto de autoliquidación del IS, entendemos que, si hubiera derivado una liquidación, bien fuera provisional o definitiva, en algún procedimiento de comprobación o de inspección, la Administración ya la tendría en su poder. Esto sería de aplicación para aquellos períodos impositivos que tuvieran su comienzo a partir del 1 de enero de 2002.

Por su parte, el mismo sentido tomaría la LGT introducida en el año 2003 [821], al establecer la redacción original del apartado cuarto de su artículo 106 –*Normas sobre medios y valoración de la prueba*– que *«en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales»*. Ante ello, alineándose con la postura de la resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 [822], Calvo Vérgez sostiene que *«constituye una exigencia probatoria mínima para el obligado tributario y, de manera simultánea, un límite para el desarrollo de la actividad de la Administración»* [823].

Salvaguardándose en el principio de seguridad jurídica Montesinos Oltra argumentaba que *«debería aplicarse únicamente a los supuestos de compensación o deducción posteriores a su entrada en vigor»* [824].

Sea como fuere, tal y como veremos posteriormente al hilo de la jurisprudencia, una vez que el obligado tributario cumpla su carga probatoria, será la Administración quien deba determinar la correcta procedencia de los importes declarados. Sin embargo, únicamente estaría facultada para revisar si tal prueba se ha aportado efectivamente en relación con la cuantía compensada, pero nunca llegar a verificar como se cuantificó la base imponible en la autoliquidación pertinente [825].

Al respecto de ello Wert Ortega argumentaba que *«lo que parece obvio es que si lo que se pretendió con la norma fue habilitar a la Administración para*

---

[820] *Vid.* Casana Merino, F. (2014). La compensación de bases, cuotas o deducciones procedentes de ejercicios prescritos. *Quincena Fiscal*. Núm. 20.

[821] *Vid.* Cordero González, E.M. (2017). Las Bases... Ob. cit., pág. 167.

[822] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo, de 6 de noviembre de 2014; RG (4564/2013).

[823] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). La compensación… Ob. cit., pág. 131.

[824] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2012). Sobre la acreditación y comprobación de bases negativas, cuotas y deducciones originadas en períodos impositivos prescritos. *Tribuna Fiscal*. Núm. 162, pág. 36.

[825] *Vid.* Orta Villar, B. (2014). La jurisprudencia del TS sobre la facultad de comprobación de las BIN's del IS acreditadas en ejercicios prescritos. Estrategia Financiera. Núm. 315. *La Ley* 1335/2015, pág. 6.

que pueda comprobar las bases negativas en el momento de su compensación, sea cual sea el ejercicio en el que se obtuvieron, lo más simple y claro, que hubiese evitado gran parte de los problemas que están generando las normas de acreditación, habría sido disponer que la prescripción no se aplica a la comprobación de las bases o cuotas negativas o cuantías que son objeto de compensación o deducción en ejercicios posteriores, a los efectos de determinar los importes compensables o deducibles» [826].

5.1.2 **Posición de la jurisprudencia en relación con la comprobación hasta la entrada en vigor de la Ley 27/2014**

Antes de entrar a desarrollar el contenido de las Sentencias objeto de análisis, conviene subrayar la apreciación de Orta Villar, quien esgrime que pudiera *«resultar extraño que, habiendo planteado los recurrentes sus recursos de casación en términos estrictamente jurídicos, el Tribunal Supremo resuelva la controversia mediante el análisis del cumplimiento de la carga de la prueba por las partes del procedimiento, cuestión que excede, con carácter general, del ámbito del recurso de casación, cuya función resulta esencialmente nomofiláctica»* [827]. Argumenta ello en que la mayoría de las que versan sobre el tema que estamos tratando tienen su procedencia en un recurso de casación.

Comenzando por uno de los primigenios pronunciamientos al respecto, la STS 1754/1999 [828], en su Fundamento de Derecho 4.º, sostiene al hilo de una inspección que *«la autoliquidación del contribuyente, efectuada en 1979, se revela como decisiva y clave en la cuestión. Una vez transcurridos los cinco años subsiguientes a la misma ningún precepto autoriza a legitimar una revisión de las declaraciones siguientes»,* por lo tanto en 1985 *«había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria»* apuntillando finalmente que, aunque hubiera prescrito la comprobación del año 1979, no *«tenía la Administración derecho a comprobar las liquidaciones posteriores, pues semejante interpretación […] iría en contra de las propias previsiones legales en materia de compensación de pérdidas y supondría que el plazo de prescripción del derecho a comprobar la declaración de 1979 duraría diez años, en lugar de cinco, por el arrastre de las pretendidas interrupciones su-*

[826] *Vid.* Wert Ortega, M (2012). La comprobación... Ob. cit., pág. 135.
[827] *Vid.* Orta Villar, B. (2014). La jurisprudencia… Ob. cit., pág. 13.
[828] Sentencia del Tribunal Supremo 1754/1999, de 13 de marzo de 1999; ECLI:ES:TS:1999:1754.

cesivas, lo que sería arbitrario y contrario al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE». Vemos como dictaminaba el Tribunal Supremo que una vez que hubiera prescrito el derecho a determinar la deuda del período de origen de la base imponible negativa, la comprobación no era posible.

En la STS 957/2008 [829], encontramos doctrina algo más reciente. En su Fundamento de Derecho 3.º sostiene que *«la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura, puede trasladarse a los ejercicios siguientes. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección»*.

No obstante, esta jurisprudencia únicamente será válida a efectos de aquellos períodos impositivos en los que en la actual LGT todavía no regía. Así lo expone la STS 395/2010 [830], al manifestar en su Fundamento de Derecho 3.º que *«únicamente, con base en la jurisprudencia elaborada en relación con la Ley anterior, sin que necesariamente sea proyectable a las referidas previsiones de la LGT/2003, ha de considerarse que la cantidad consignada en la declaración del año 1985 ha adquirido firmeza y, en consecuencia, dicha cantidad debe ser admitida por la Administración que debe permitir, por tratarse de bases imponibles negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores»*, afirmando además que *«declarada la prescripción con relación a la declaración del ejercicio 1985, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos»*.

Por su parte, la STS 2277/2012 [831], recoge a modo de epítome toda la línea jurisprudencial sostenida en relación con aquellos períodos previos a la entrada en vigor de la actual LGT, en la que se proscribía la posibilidad de comprobar bases imponibles negativas que se hubieran generado en períodos con la prescripción ganada. Infiere la referida sentencia que *«esta misma doctrina debe aplicarse aunque los ejercicios anteriores no estuvieran prescritos,*

[829] Sentencia del Tribunal Supremo 957/2008, de 17 de marzo de 2008; ECLI:ES:TS:2008:957.
[830] Sentencia del Tribunal Supremo 395/2010, de 25 de enero de 2010; ECLI:ES:TS:2010:395.
[831] Sentencia del Tribunal Supremo 2277/2012, de 29 de marzo de 2012; ECLI:ES:TS:2012:2277.

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

Hasta el momento, los pronunciamientos del Tribunal Supremo habían sido sobre situaciones en los que la LGT del año 1963 ostentaba todavía vigencia. Por su parte, tampoco se había posicionado el Alto Tribunal acerca de ninguna situación análoga bajo la regulación de la LIS del 1995 y la novedosa cláusula de acreditación introducida en su articulado por la Ley 1/1998. Consecuentemente resulta sumamente relevante la STS 5600/2013 [832] que viene a dar respuestas a estas dos condiciones recién expuestas. Así lo hace ver en su Fundamento de Derecho 4.º, donde subraya el yermo paraje doctrinal existente hasta el momento exponiendo que la *«jurisprudencia de esta Sala, declarada al amparo de la legislación anterior, y que en virtud de la prescripción de los ejercicios liquidados, consagraba la imposible modificación de las bases procedentes de ejercicios prescritos, resulta inaplicable, pues el precepto citado, artículo 23.5 de la Ley 43/95, es incompatible con dicha doctrina»* y ante ello concluye que *«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»*. Como vemos, no proscribe de forma expresa la comprobación de bases imponibles negativas generadas bajo períodos prescritos, sino que pone sobre el tejado de la Administración la carga de la prueba para demostrar la improcedencia de tales bases imponibles negativas [833], la cual podría acreditar la ausencia en su justificación [834]. Sin embargo, esto únicamente podrá tener incidencia en el ejercicio no prescrito. Por ende, para el TS no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS del 1995, que obligaba a presentar soportes

[832] Sentencia del Tribunal Supremo 5600/2013, de 6 de noviembre de 2013; ECLI:ES:TS:2013:5600.

[833] En este sentido Calvo Vérgez justificaba que esto ya sería aplicable a los períodos impositivos previos a 1999, argumentando que *«a pesar de la ausencia normativa no cabía ninguna duda de que […] quien hiciera valer su derecho habría de probar los hechos normalmente constitutivos del mismo»*. *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 129.

[834] *Vid.* Orta Villar, B. (2014). La jurisprudencia… Ob. cit., pág. 10.

documentales al obligado de ejercicios prescritos en tanto la Inspección no pudiera llevar a cabo actos de Inspección de los mismos [835].

Volverá el Alto Tribunal a traer a colación el mismo criterio en la Sentencia 5671/2013 [836], dictada una semana después derivada de un recurso de casación interpuesto por la misma entidad recurrente y respecto del mismo problema. No obstante, iría ahora un paso más allá al establecer que cuando el obligado tributario hubiera acreditado la procedencia de las bases imponibles negativas generadas en un ejercicio prescrito, deberá la Administración demostrar *«que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero si a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación»*. Consecuentemente ahora, de un modo directo, se establece el criterio de que la Administración podrá comprobar las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos, pero no implica ello que pudiera regularizar la liquidación de tal ejercicio, sino que únicamente tendrá efectos tal regularización a efectos de su empleo en ejercicios futuros que no tengan la prescripción ganada. La misma postura será adoptada por el Tribunal Supremo en la Sentencia 6037/2013 [837].

Conviene mencionar que tales STSS eran relativas a la compensación de bases imponibles negativas. Sin embargo, el referido órgano en la STS 695/2012 [838], al hilo de un fondo de comercio resultante de una operación de fusión, establecerá en su Fundamento de Derecho 6.º la siguiente doctrina en relación con la prescripción de los derechos de la Administración a liquidar y comprobar: *«la actividad que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. Interpretar lo contrario sería tanto como reconocer una especie de ultra actividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella, que no podrían regularizarse pese a que en ellos se obtuvie-*

[835] *Vid.* Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). La prescripción en el ámbito tributario y el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar. *Actualidad jurídica Uría Menéndez*. Núm. 42, pág. 110;

[836] Sentencia del Tribunal Supremo 5671/2013, de 14 de noviembre de 2013; ECLI:ES:TS:2013:5671.

[837] Sentencia del Tribunal Supremo 6037/2013, de 9 de diciembre de 2013; ECLI:ES:TS:2013:6037.

[838] Sentencia del Tribunal Supremo 695/2012, de 19 de enero de 2012; ECLI:ES:TS:2012:695.

ran rendimientos, ganancias, deducciones o pérdidas que, originarias de la relación jurídica nacida del ejercicio prescrito, hubieran de ser comprobadas, dando lugar a la exigibilidad, en su caso, de la deuda tributaria correspondiente. No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos».

Como vemos en estas Sentencias, el veredicto esgrimido por el Alto Tribunal es ciertamente más amplio y prolijo que en las previamente expuestas del año 2013. Por lo que ciertamente no comprendemos como no fue compartida la línea jurisprudencial. El mismo criterio sería sostenido en las SSTS 2890/2014 [839] o en la 861/2015 [840]. De hecho, en el Fundamento de Derecho 4.º de esta última comparte el Tribunal Supremo el criterio administrativo de que a tenor del artículo 66 de la actual LGT –antiguo 64 de la LGT del 1963–, lo que prescribe es el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, no así el de comprobación e investigación de la situación tributaria, que no estaba sometido a plazo de prescripción o caducidad alguno, siendo un poder administrativo distinto del de liquidar y, por su parte siempre ha estado regulado en un precepto propio –el actual 115 y el antiguo 109–. Con posterioridad concluye que *«se pretende* [...] *evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006 de 19 junio».*

5.1.3 **Doctrina de los actos propios**

En aquellos casos en los que hubiera habido de manera previa una comprobación por parte de la Administración tributaria, invocando la doctrina de los actos propios, limitará el Alto Tribunal la facultad comprobatoria de la Administración.

Esto se refleja en la STS 5402/2013 [841], donde argumenta en su Fundamento de Derecho 2.º que *«la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos […]*

[839] Sentencia del Tribunal Supremo 2890/2014, de 4 de julio de 2014; ECLI:ES:TS:2890:2014.
[840] Sentencia del Tribunal Supremo 861/2015, de 5 de febrero de 2015; ECLI:ES:TS:2015:861.
[841] Sentencia del Tribunal Supremo 5402/2013, de 4 de noviembre de 2013; ECLI:ES:TS:2023:5402.

esos actos pueden ser expresos […] presuntos […] o tácitos» y continúa con su tesis al establecer que *«el dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever»*, concluyendo al respecto que *«ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación»*. Esta postura será replicada en otras sentencias como la STS 962/2014[842] o la STS 45/2015[843]. En tanto la comprobación de los créditos fiscales hubiera sido incluida en procedimiento inspector de alcance general, cuando la Administración no los llegue a comprobar efectivamente, permitirá dilucidar esto que tales créditos han adquirido firmeza, a tenor de la doctrina de los actos propios[844].

Consecuentemente, la Administración puede quedar obligada o vinculada a proyectar en el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, cuando sean estos inequívocos y definitivos[845], fortaleciendo de este modo principios como el de seguridad jurídica, legalidad o buena administración.

En este sentido, desde la reforma tributaria del 2015 en la que se otorgó cierta imprescriptibilidad a la potestad de la Administración, sostiene Calvo Vérgez que esta *«debe ser puesta en conexión con la doctrina de los actos propios, debiendo entrar a analizarse si aquellas operaciones que la Administración Tributaria pretende calificar de nuevo en un procedimiento de comprobación e investigación han sido objeto de algún tipo de actuación por parte de la misma que implique de forma tácita o expresa la aceptación de la calificación en su día otorgada por el propio obligado tributario»*[846].

5.1.4 **Regulación establecida por la Ley 27/2014**

Dejando de un lado por el momento el análisis jurisprudencial, expondremos los cambios normativos producidos entre los años 2014 y 2015 para poder seguir avanzando con el mismo.

---

842 Sentencia del Tribunal Supremo 962/2014, de 6 de marzo de 2014; ECLI:ES:TS:2014:962.
843 Sentencia del Tribunal Supremo 45/2015, de 15 de enero de 2015; ECLI:ES:TS:2015:45.
844 *Vid.* Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). La prescripción… Ob. cit., pág. 112.
845 *Vid.* Martínez Pastor, E. (2015). La facultad… Ob. cit., pág. 15.
846 *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 200.

En primer lugar, subrayaremos la redacción otorgada por el legislador al artículo 26.5 de la LIS, donde, de un modo continuista a la regulación previa, optó por seguir utilizando el criterio de la verificación por parte del obligado tributario de aquellas bases imponibles negativas que hubieran sido generadas en periodos prescritos, no sin ello introducir de manera previa una restricción en favor de la Administración que *a posteriori*, sería recogida en la propia LGT.

Así, se estableció en el primer párrafo del referido precepto que *«el derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá 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 período impositivo en que se generó el derecho a su compensación»* ante lo que continuaba el segundo párrafo sentando que *«transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil»*.

Relacionado con esto, se introdujo en la citada norma una disposición adicional –la décima–, la cual establece que lo previsto en el artículo 26.5, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación que se hubieran iniciados a la entrada en vigor de la LIS, siempre y cuando en dicha fecha no se hubiese formalizado todavía una propuesta de regularización. Ante ello, Gonçalves Pereira sostiene que tal disposición parece habilitar *«la compensación de bases imponibles negativas acreditadas en períodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2015 siempre que no hubiese transcurrido el plazo de 10 años a que se refiere la norma»* convalidando de esta forma *«las actuaciones de comprobación e investigación de las bases imponibles negativas acreditadas en ejercicios prescritos»* [847].

Con lo introducido en la novedosa normativa del tributo, se viene a contradecir la tesis del Alto Tribunal de que la facultad comprobatoria de la Administración no estará sujeta a plazo de prescripción alguno, ya que diez años son los que se facultan a esta para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación y, para más inri le otorga la etiqueta de «derecho».

De este modo, se genera una desigualdad entre el obligado tributario y la propia Administración, pues esta tiene una capacidad para comprobar superior

[847] *Vid.* Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual …* Ob. cit., pág. 340.

a la que tienen aquellos para corregir las autoliquidaciones de períodos prescritos que pudieran tener incidencias en ejercicios no prescritos [848]. No obstante, las liquidaciones o autoliquidaciones que hubieran ganado la prescripción al derecho de liquidar no podrán ser modificadas [849].

Relacionado con lo anterior, al tiempo de conocer la nueva regulación Calvo Vérgez argumentará que *«una vez declarada la prescripción con relación a la declaración de un determinado ejercicio, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos en ella declarados, de manera tal que no habría de resultar posible su modificación por parte de la Administración tributaria ni en dicho ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiera proyectar sus efectos»* [850].

Por otro lado, una vez transcurrido dicho período, el contribuyente deberá seguir acreditando la procedencia de tales bases, así como su cuantía, especificándose ahora de manera concisa dos requisitos supletorios a los previstos en la regulación precedente: la acreditación de su depósito en el Registro Mercantil [851]. Al respecto, Jiménez y Mata manifiestan su disconformidad al argumentar que la *«seguridad jurídica se ve afectada porque creer que 20, 30 o más años después de generar una BIN es posible enjuiciar su corrección jurídica es irreal* […] *Al menos, creemos que se deberían definir cuáles serán los criterios aplicables* […] *porque si no, la inseguridad jurídica es evidente»* [852].

Fácticamente, lo que se pretende es un doble chequeo en relación con la contabilidad evitando así su posible manipulación. Aunque no menos cierto será que las Cuentas Anuales depositadas en el Registro Mercantil tienen carácter público. Sea como fuere, a tenor del Plan General de Contabilidad vigente, las bases imponibles negativas pendientes de compensación tienen que reflejarse en dos estados financieros. Por un lado, dentro de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio objeto de generación en una cuenta (6301) *Impuesto diferido,* y, por otro lado, las que estén pendientes de compensar de períodos previos debería estar inscritas en el Balance de Situación, dentro del

---

[848] *Vid.* Martínez Pastor, E. (2015). La facultad… Ob. cit., pág. 2.

[849] *Vid.* Jiménez Jiménez, C. (2014). Últimos (y contradictorios) pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales en materia de comprobación de ejercicios prescritos. *Diario La Ley*. Núm. 8421.

[850] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2015). La comprobación… Ob. cit., pág. 52.

[851] Según lo dispuesto en el Capítulo I –Disposiciones generales–, del Título VII – Las cuentas anuales–, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital –arts. 253 y 254–, los administradores de la sociedad estarán obligados a formular en el plazo máximo de los tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social las cuentas anuales, que comprenderán los cinco estados financieros: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

[852] *Vid.* Jiménez, C. & Mata, A. (2014). Compensación de bases imponibles negativas: una buena y una mala noticia. *Iuris & Lex*. Núm. 113, pág. 19.

Activo No Corriente, en su apartado de *Activos por impuesto diferido,* y en concreto en la cuenta (4745) *Créditos por pérdidas a compensar.*

Puede entenderse que esta obligación probatoria que recae sobre el obligado tributario consistirá en la demostración de la existencia de una correlación entre los datos de la autoliquidación primigenia, los que emanan de la contabilidad, demás documentación justificativa y la compensación que se pretende llevar a cabo [853]. Sobre ello Calvo Vérgez esgrime una acertada inferencia consistente en que *«no puede respetar el […] principio de seguridad jurídica el mantenimiento en vigor de unas bases imponibles negativas que generan la apariencia de créditos fiscales pero que en cualquier momento se pueden revisar, sin importar de cuando procedan, ya que dichos activos fiscales presentes en los balances tendrán siempre la calificación de provisionales, pudiendo Hacienda entrar a su rectificación si los considera improcedentes»* [854].

Argumenta el sentido de esta regulación el legislador en el propio preámbulo de la LIS poniendo como pretexto que *«con esta modificación se posibilita no solo garantizar el derecho del contribuyente a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura 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»*.

Con todo, lo propio se recogería también en el artículo 120 de la LIS –Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria–, previsto en el título relativo a la gestión del tributo –VIII– y, en concreto en su Capítulo II –*Obligaciones contables. Bienes y derechos no contabilizados. Revalorizaciones voluntarias. Estimación de rentas en el método de estimación indirecta*–. Dentro del primer párrafo de su apartado segundo dispone que la Administración podrá llevar a cabo la comprobación e investigación mediante el examen de la *«contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del contribuyente, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos»*.

Continúa en el párrafo segundo estableciendo que la Administración podrá comprobar e investigar los *«hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria»*, pudiendo regularizar los importes relativos a aquellas partidas integradas en la base imponible en los períodos objeto de comprobación, aun cuando los

[853] *Vid.* Casana Merino, F. (2014). La compensación…Ob. cit.
[854] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 196.

mismos derivasen de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos. Vemos como se pone de manifiesto aquí el hecho de las obligaciones tributarias conexas, ya que, si bien es cierto que no podrá ser objeto de regularización ninguna autoliquidación con la prescripción al derecho de liquidar ganada, las operaciones presentes en ella relativas a la cuantificación de la base imponible –entendemos que improcedentes– podrán ser regularizadas tras una posible comprobación de alguna base imponible negativa que afecte a un ejercicio no prescrito.

5.1.5 **Regulación fijada por la Ley 34/2015. Modificaciones en la LGT**

Motivado quizás por la vigente redacción de la normativa del Impuesto –o viceversa–, mediante la *Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, se introdujeron una serie de modificaciones de gran calado dentro de la regulación tributaria inherente para todo el escenario estatal. Lo cierto será que la práctica compensatoria de las bases imponibles negativas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades sería uno de los motivos que auspició tal reforma [855]. Como podremos observar *a posteriori*, todos los cambios producidos en el ámbito de la LGT han sido en la misma dirección que la regulación establecida en la propia LIS, articulándose de este modo una miríada de disposiciones que pivotarán sobre la propia prescripción del derecho a comprobar, y acerca de las obligaciones de exhibir documentación por parte del obligado tributario.

Uno de los motivos que auspiciaron tal reforma, sería la controversia que se venía experimentando desde tiempo atrás al hilo de la comprobación de bases, cuotas, deducciones, etc. generadas en ejercicios prescritos y que tuvieran incidencia en ejercicios no prescritos [856]. De hecho, una muestra de la preocupación latente en la Administración por la comprobación de bases imponibles negativas será que en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020 [857] se incluyó un Plan especial destinado a aquellos sujetos pasivos que

[855] En este sentido argumentan Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. que tal evolución fue promovida tanto por la compensación de bases imponibles negativas relativas a ejercicios prescritos, como por la posibilidad de que la Administración declare la existencia de fraude de ley en negocios jurídicos realizados en períodos prescritos. *Vid.* Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). La prescripción… Ob. cit., pág. 109.

[856] *Vid.* Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). La prescripción… Ob. cit., pág. 109.

[857] Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020, aprobado mediante Resolución de 21 de enero de 2020 de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Publicado en el *Boletín Oficial del Estado* núm. 24, de 28 de enero de 2020, págs. 8171-8207.

vinieran aplicando bases imponibles pendientes de compensación de manera reiterada en el tiempo en sus autoliquidaciones del IS.

Tal y como hemos expuesto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo venía entendiendo en sus primeros pronunciamientos al respecto que el derecho a comprobar estaba ligado al de liquidar. No obstante, con posterioridad daría un giro de 180º a su postura plasmando en posteriores sentencias el criterio del desdoble de ambos conceptos. Pese a ello, los ejercicios que contaran con la prescripción ganada relativa al derecho de la Administración a liquidar eran inalterables, sin embargo, cabría preguntarse hasta qué punto tendría potestad ésta para poder llevar a cabo las comprobaciones.

De dar respuesta a ello se encargó la Ley 34/2015, de la cual únicamente trataremos las modificaciones introducidas en nuestro objeto de estudio.

5.1.5.1 Introducción del artículo 66 bis en la LGT. Derecho a comprobar e investigar

A través del punto ocho de su artículo único, se procedió a desdoblar el artículo 66 –Plazos de prescripción– previsto en la LGT, introduciendo ahora un artículo 66 *bis* –Derecho a comprobar e investigar–. En él, se dispuso en su primer apartado que *«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»*, reconociendo así una suerte de imprescriptibilidad al derecho a comprobar e investigar.

Empero, cierto sector doctrinal pone en tela de juicio que la comprobación sea un derecho, sino más bien sería una facultad o potestad administrativa y como tal, sería imprescriptible. En esta línea, Falcón y Tella sostiene que *«si bien habla la norma del "derecho" a comprobar e investigar, es claro que no estamos ante un derecho, sino ante potestades o funciones administrativas»* [858]. En el mismo sentido, De Juan Casadevall esgrime que *«la disociación formal entre el mal llamado derecho a comprobar e investigar, que es una auténtica potestad administrativa, y el derecho a liquidar, que debemos configurar como un derecho subjetivo, es una distinción correcta, que se compadece con la*

[858] *Vid.* Falcón y Tella, R. (2014). La imprescriptibilidad del «derecho a comprobar e investigar» (que no es un «derecho» sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima. *Quincena Fiscal*. Núm. 20, pág. 2

Teoría general del Derecho. Se trata de dos institutos jurídicos distinto» [859]. Por su parte Prol Lucio infiere que un modo más indirecto que *«dichas comprobaciones abrirán de nuevo el debate relativo a la facultad (que no derecho), que tiene la Administración para comprobar las bases imponibles negativas»* [860].

Con todo, el apartado siguiente, alineándose lo introducido previamente en la LIS del 2014, estableció en su primer párrafo que *«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»*. Puso fin así a la controversia que se había estado generando en los años anteriores, estableciendo esta excepción al apartado primero prevista para la comprobación de bases imponibles negativas u otros créditos fiscales pendientes de aplicación.

Ante esto infieren Marín Benítez & Asensio Giménez que *«parece claro que la finalidad de exceptuar la regla general es la de asegurar que los obligados tributarios puedan beneficiarse de créditos fiscales de aplicación dilatada en el tiempo con mayor seguridad jurídica»* [861].

Adicionalmente, en el tercer párrafo del mismo apartado, también se introdujo una cláusula que adquirirá suma importancia, y es que la comprobación por parte de la Administración y, en su caso, la corrección o regularización de bases compensadas o pendientes de compensación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida de 10 años, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y períodos cuyo derecho a liquidar no tenga la prescripción ganada. No obstante, de manera previa sostenía la doctrina que debido al carácter instrumental de las potestades de comprobación que ostenta la Administración al hilo de la actividad liquidatoria, no puede señalarse que queden sujetas a plazo alguno, ya que estarán limitadas por la prescripción del derecho de la Administración a determinar la liquidación procedente [862].

---

[859] *Vid.* De Juan Casadevall, J. (2016). La comprobación de créditos fiscales de ejercicios prescritos tras la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. Núm. 10, pág. 33.

[860] *Vid.* Prol Lucio, A. (2020). La comprobación... Ob. cit., pág. 44.

[861] *Vid.* Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). La prescripción… Ob. cit., pág. 111.

[862] *Vid.* Sánchez Blázquez, V. M. (2008). *La prescripción de las obligaciones tributarias*. Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid, pág. 51.

Aun así, cabría preguntarse sí procedería la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar que se hubieran generado en un período impositivo cuya finalización se produjo en un plazo superior a diez años. *Prima facie*, ni la LIS ni el propio 66 *bis* de la LGT, facultan a tal derecho, articulándose de este modo un linde para evitar el abuso comprobatorio por parte de la Administración. Sin embargo, transcurrido el citado período, el contribuyente deberá seguir acreditando su correcta procedencia para poder aplicarlas. Tal y como establece el tercer apartado del citado artículo, en línea con lo previsto por la LIS, la limitación del plazo de créditos fiscales no afecta a la obligación de aportar la contabilidad y las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron bases imponibles negativas con ocasión de los procedimientos de comprobación e inspección relativos a ejercicios no prescritos. Por ello, de darse este caso, las bases imponibles negativas ya no podrán ser modificadas por la Administración [863].

Recordemos que tradicionalmente se ha entendido que las facultades no están sujetas al instituto de la prescripción, siendo únicamente este aplicable a derechos y obligaciones, no obstando ello a que aquella pudiera estar sometida a algún plazo de caducidad. Empero, al hilo de esta nueva regulación conviene matizar que el novedoso derecho otorgado a la Administración para poder llevar a cabo la comprobación e investigación *a priori* no estará sujeto a interrupción alguna, ya que nada se estipula expresamente en toda la normativa [864]. Debido a ello, autores como Calvo Vérgez se preguntan si estamos ante un plazo de prescripción o caducidad [865].

5.1.5.2 Modificación del artículo 70.3 de la LGT. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones tributarias formales

También modificó la Ley 34/2015 el artículo 70.3 de la LGT, al establecer ahora que la obligación de justificar la procedencia de datos con origen en operaciones realizadas en ejercicios prescritos también afectará a aquellos casos en los que hubiera transcurrido el plazo de 10 años previsto en el art. 66 *bis* LGT. Recordemos que de manera previa establecía que *«la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones reali-*

[863] *Vid.* Prol Lucio, A. (2020). La comprobación... Ob. cit., pág. 51.

[864] *Vid.* De Juan Casadevall, J. (2016). La comprobación... Ob. cit., págs. 34; y en el mismo sentido Cordero González, E.M (2017). *Las Bases...* Ob. cit., pág. 176.

[865] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 175.

zadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente».

Nos encontramos aquí con una clara divergencia entre la normativa tributaria y la mercantil ya que el Código de Comercio el apartado primero de su artículo 30 establece que *«los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales»*.

5.1.5.3 Modificación del artículo 115 de la LGT. Potestades y funciones de comprobación e investigación

Por otra parte, mediante la referida norma, también fue objeto de reforma el artículo 115 de la LGT relativo a las potestades y funciones de comprobación e investigación, concretamente a través del apartado 23 de su artículo único. El párrafo primero del apartado análogo no experimentaría cambio alguno, ya que seguía otorgando la facultad a la Administración tributaria para comprobar e investigar hechos, actos elementos y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar la correcta aplicación de las normas objeto de aplicación.

No obstante, será en su segundo párrafo donde nos encontremos la novedad más relevante. En él se dispone, solapando su sentido con el recién expuesto tercer párrafo del artículo 66 *bis* que *«dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido»*, es decir diez años a contar desde el día siguiente a aquel en el que tenga finalización el plazo reglamentario previsto para presentar la autoliquidación correspondiente.

Tal y como se recoge en el párrafo tercero, también en línea con el 66 *bis*, si bien es cierto que dichas comprobaciones o investigaciones podrán afectar a elementos producidos en ejercicios prescritos, deberán estas afectar a efectos fiscales de ejercicios o períodos en los que la prescripción todavía no se hubie-

se ganado, como podría ser el caso de las bases imponibles negativas pendientes de compensación.

Otra modificación introducida por la Ley 34/2015 será al segundo apartado del mismo artículo, el 115. Concretamente, en su segundo párrafo se establece que la calificación que realice la Administración dentro de los procedimientos de comprobación e investigación extenderá sus efectos en relación con la obligación tributaria objeto de estos y, de ser el caso respecto de aquellas otras en las que no se hubiese ganado todavía la prescripción. Esto irá en línea de lo previsto por el art. 120.2 LIS, previamente expuesto.

Por su parte García Novoa *ex ante* a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, nos brinda la siguiente reflexión: *«admitir la comprobación del ejercicio prescrito sería tanto como admitir que la facultad de liquidar […] una vez prescrita puede rehabilitarse por el mero hecho de resultar incorporada, como elemento de cuantificación, a una deuda tributaria respecto a la cual el derecho a liquidar no ha prescrito todavía»* [866].

Sánchez Predoche, tras la reforma de la Ley General Tributaria, argüía al respecto que le sorprendía *«este intento de legalizar lo que ya ha sido proscrito por el Tribunal Supremo* […] *como por el TEAC* […] *que han limitado la facultad de comprobación a la declaración de lo que se pretende aplicar»* [867]. Sin embargo, en ese punto, todavía no se había producido el cambio de criterio del Alto Tribunal. Misma posición tomará Lozano Serrano [868], quien opina que *«no cabe dar a un precepto aislado* […] *la significación ni más ni menos que de cambiar la naturaleza jurídica y la configuración normativa de potestades y funciones administrativas, por un derecho, contra el resto de normas que siguen calificándolas y regulándolas como potestades»* tras ello, trae a colación la STC 185/1995 en la que se establecía que *«los institutos jurídicos son lo que son como resultado de su configuración normativa, sin que un voluntarismo nominalista del legislador sea suficiente para cambiar su contenido y naturaleza»*.

---

[866] *Vid.* García Novoa, C. (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos*. Marcial Pons. Madrid, pág. 49.

[867] *Vid.* Sánchez Pedroche, J.A. (2014). Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 381, pág. 13.

[868] *Vid.* Lozano Serrano, C. (2016). La comprobación tributaria ante la prescripción. *Revista Española de Derecho Financiero*. Núm. 171.

5.1.5.4 Modificación del artículo 68 de la LGT. Interrupción de los plazos de prescripción. Obligaciones tributarias conexas

En relación con las obligaciones tributarias conexas, la referida reforma introdujo un apartado noveno al artículo 68 –Interrupción de los plazos de prescripción– en el que se dispuso en su segundo párrafo que serán *«aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto»*. Las implicaciones fácticas que se desprenden del primer párrafo del referido artículo tienen una elevada transcendencia ya que la interrupción del plazo prescriptivo del derecho a liquidar por parte de la Administración relativa a una obligación tributaria determinará del mismo modo, la interrupción del plazo de prescripción tanto del derecho a liquidar como del derecho a solicitar ingresos indebidos relativos a la obligación tributaria conexa. Produciéndose esto, aunque la *«actuación de la Administración […] se haya dirigido, formalmente, ab initio, solo a la liquidación de la primera citada»*, tal y como señala Calvo Vérgez [869].

De manera expresa no son incluidos aquellos supuestos que fueran de afección a otros obligados tributarios. No obstante, esta previsión normativa permite aportar una solución en relación con la prescripción de las bases imponibles negativas ya que, aplicándoles este régimen se podrá impedir la prescripción de los períodos impositivos en los que podrían aprovecharse las bases imponibles negativas de resultar anulada una liquidación en la que estas, estando correctamente declaradas por el contribuyente, fueran minoradas [870]. Ante ello Cordero González plantea dos cuestiones. Por un lado, si *«iniciada la comprobación de las bases en un determinado período, la interrupción se extiende a los siguientes para eliminar su importe y exigir la correspondiente deuda»* y, por otro lado, si *«sus efectos interruptivos afectan también a los períodos posteriores, para trasladarles las consecuencias derivadas de la estimación o desestimación del recurso»*. Concluye que la interrupción de la prescripción relativa a este supuesto había de restringirse únicamente en el escenario de la *«impugnación de liquidaciones que regularizan las bases declaradas y su compensación, cuando la desconexión entre períodos, unido al transcurso habitual de los plazos de resolución, puede motivar situaciones de desimposición o nula tributación»* [871].

---

[869] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 197.

[870] *Vid.* Juan Lozano, A.M. (2016). Prescripción y normas comunes de los procedimientos de gestión. En Patón García, G. *La nueva tributación tras la reforma fiscal*. CISS. Wolters Kluwer, pág. 28 y ss.

[871] *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases...* Ob. cit., págs. 138 y 203.

Sea como fuere, con respecto a ellas se establece un plazo de prescripción de 4 años para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. Con todo, es de entendimiento que para determinar el derecho o facultad de la Administración para comprobarlas habrá que estar a lo dispuesto a lo previsto en el artículo 66 *bis* de la LGT. Resulta evidente como estas nuevas obligaciones provocarán enormes controversias litigiosas en las que se diriman los intereses de la Administración y los contribuyentes [872]. Esto se agudiza en el escenario de la práctica compensatoria ya que, debido a su idiosincrasia, afectará a múltiples períodos impositivos, siendo ello un caldo de cultivo para que surjan obligaciones tributarias conexas.

Motiva esta nueva regulación el legislador el preámbulo de la Ley 34/2015 apoyándose en la prescripción, de ahí seguramente su ubicación dentro del articulado. Esgrime este que cuando la Administración regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si aquella de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación, pretende modificar la obligación conexa aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización primigenia, pudiera ser que no estuviera legitimada al encontrarse la deuda ya prescrita en la que o bien los obligados tributarios o la propia Administración pudiera salir perjudicada, provocando ello o doble o nula tributación.

Estas nuevas obligaciones tributarias conexas pudieran ser una respuesta por parte del legislador al principio de íntegra regularización –posteriormente analizado– que, por aquel entonces, ya empezaría a perfilar la jurisprudencia. Estarán estrechamente ligadas las citadas obligaciones con el referido principio ya que este lo que pretende es regularizar todo este tipo de obligaciones, en virtud del cumplimiento de los efectivos principios de seguridad jurídica y capacidad económica, así como para evitar la posición de abuso por parte de la Administración.

Con esta regulación, aunque es cierto que contiene elementos para tratar parte de la problemática de las regularizaciones íntegras, seguirá sin abordarse gran parte de la problemática que emana de la seguridad jurídica, neutralidad y situaciones perjudiciales para los obligados tributarios, por lo que sigue siendo necesaria la intervención de los tribunales para asegurar su correcto funcio-

[872] *Vid.* Gómez Taboada, J. (2014). Las obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis. *Diario la Ley*. Núm. 8387, pág. 1.

namiento [873]. En este sentido se posiciona Juan Lozano al señalar que *«los problemas que se plantean en la dinámica de las obligaciones conexas guardan una intensa relación con algo también carente de regulación, y que ha ido asentándose en su construcción jurisprudencial: el principio de regularización completa. Las sentencias y resoluciones económico-administrativas cuyos razonamientos decisorios se han basado en la necesidad de contemplar en su conjunto la situación tributaria afectada por la actuación administrativa, y de otorgarle una solución con la mayor economía procedimental posible, evidencian varios factores que considero muy relevantes»* [874].

Por su parte, sostiene al respecto Sánchez Pedroche [875] que tras la modificación instaurada por la Ley 34/2015, en concreto del artículo 68.9 de la LGT, en relación con las bases imponibles negativas, una vez iniciada una comprobación relativa al ejercicio en el que aquellas se determinen, se interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda de las obligaciones o períodos restantes. Visión compartida también por Calvo Vérgez [876]. En sentido opuesto, Cordero González rechaza tan maximalista postura considerándola desproporcionada, apoyándose para ello en los antecedentes y finalidad de esta regulación *«dada su incidencia en el principio de seguridad jurídica y teniendo en cuenta la preferencia de Ley prevista en el artículo 8 de la LGT para la regulación de las causas de interrupción de la prescripción»* [877].

Aún con todo, pese a la ampliación del plazo prescriptivo para poder comprobar las bases imponibles generadas en períodos impositivos anteriores, no provocaría extensión alguna del plazo previsto para liquidar. De este modo, la Administración dispondrá de diez años para poder comprobar las bases imponibles negativas compensadas, pero en caso de detectarse cualquier anomalía, únicamente podrá tener incidencia sobre ejercicios cuyo período de prescripción relativo al derecho de efectuar la oportuna liquidación por parte de la Administración todavía no esté vencido [878].

Como vemos, las incidencias relativas a la comprobación de bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensar, debido a la inexis-

---

[873] *Vid.* Villar Ezcurra, M. (2016). La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la Reforma de la Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. Núm. 9, pág. 139.

[874] *Vid.* Juan Lozano, A.M. (2021). Las obligaciones tributarias conexas y la justicia tributaria. Cuestiones abiertas y que requieren urgentes criterios. *Actum fiscal*. Núm. 176. Consultado en https://elderecho.com/las-obligaciones-conexas-la-justicia-tributaria

[875] *Vid.* Sánchez Pedroche, A. (2015). La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 391, pág. 34.

[876] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 200.

[877] *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases...* Ob. cit., pág. 202.

[878] *Vid.* Ruibal Pereira, L. (2022). La compensación... Ob. cit., pág. 248.

tencia de plazo para poder llevar a cabo su aplicación, provocó un terremoto normativo afectando, inclusive a la regulación común a todo el escenario tributario nacional.

A tenor del régimen previsto en la Disposición transitoria única de la Ley 34/2015, resultaría de aplicación lo previsto en el artículo 66 *bis*; apartados 1 y 2 del artículo 115; y el apartado tercero del artículo 70 –todos ellos de la LGT–, en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de norma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Por su parte, a nueva redacción del apartado 9 del artículo 68 de LGT, sería aplicable en aquellos casos en los que la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar se produzca a partir de la fecha de entrada en vigor de la propia Ley.

5.1.6 **Modificación de la Ley 27/2014 por la Ley 34/2015**

Volviendo a poner en jaque por enésima ocasión la seguridad jurídica concerniente al Impuesto sobre Sociedades y más en concreto a la figura de las bases imponibles negativas, no tardaría ni un año desde su entrada en vigor en ser la LIS objeto de modificación. Concretamente mediante la disposición final sexta de la Ley 34/2015, para aquellos períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015. De entre los no pocos cambios introducidos, únicamente traeremos a colación los relativos al objeto de nuestro estudio.

Primeramente, al apartado quinto del artículo 26 de la LIS se le introdujo una leve modificación, que pudiera parecer baladí pero que en absoluto la catalogamos como tal. En concreto, el contenido de su primer párrafo pasó de disponer que *«el derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años»* a establecer que *«el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años»*. Dos variaciones son de apreciación aquí; en primer lugar, se introduce el término *«procedimiento»* para atender quizás a requisitos formales y, en segundo lugar y con más relevancia se amplió la potestad de la Administración relativa a esos 10 años previos a la prescripción del derecho a comprar de únicamente *«bases imponibles negativas pendientes de compensación»* a *«bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación»*.

Estos cambios encuentran su fundamento en la alineación con el artículo introducido en la LGT por la misma norma que modificó la LIS. Ante ello, esgrimen Marín Benítez & Asensio Giménez que *«esto, unido a que el plazo de 10 años se establece para "iniciar el procedimiento de comprobación" y no para la comprobación en sí, da pie a pensar que se trata más de un plazo de caducidad que de prescripción»* [879]. Sin embargo, una vez prescrito el ejercicio de generación de una base imponible negativa sin que la propia Administración lo hubiera comprobado, esta únicamente podrá comprobar su veracidad, sin poder emplear su derecho comprobatorio [880].

Sin embargo, tal y como aclaró la tramitación parlamentaria de la Ley 34/2015, la referida comprobación ha de canalizarse a través de un procedimiento de comprobación concerniente a una obligación tributaria cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito. En tanto el procedimiento tuviera carácter general se dará luz verde a la comprobación de bases imponibles tanto compensadas como pendientes de compensar; *sensu contrario* si tuviera alcance parcial, la comprobación de bases imponibles negativas deberá incluirse necesariamente en el objeto del procedimiento [881].

En este punto es conveniente advertir que la autoliquidación de un período impositivo en el que se hubieran compensado bases imponibles negativas, una vez que gane la prescripción liquidatoria será inamovible, pese a que se puedan comprobar en él las bases imponibles negativas compensadas.

Por su parte, el segundo párrafo del referido artículo también experimentaría una somera variación pasando a tener una redacción más escueta. De este modo de establecer *«transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante»* dispondría ahora *«transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante»*. Así se ponía fin a las dudas doctrinales relativas a si el concepto de *«procedencia»* era referido a que existieran dichas bases en origen o que fueran conformes al Derecho [882].

La Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 argumenta tal reforma con el *«reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria»*. Sin embargo, cierto sector doctrinal

---

[879] *Vid.* Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). La prescripción… Ob. cit., pág. 112.
[880] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 184.
[881] *Vid.* Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). La prescripción… Ob. cit., pág. 112.
[882] *Vid.* Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). La prescripción… Ob. cit., pág. 110; Martínez Pastor, E. (2015). La facultad…. Ob. cit., pág. 13.

se mostrará reticente ante la premisa del legislador [883]. Resulta interesante la reflexión de De Juan Casadevall [884] quien, al hilo del plazo otorgado a la Administración para efectuar la comprobación, superponiéndose este al previsto para la prescripción de las situaciones jurídicas, esgrime que *«se plantea un serio problema de seguridad jurídica»*, ya que dicho instituto está íntimamente ligado con el citado principio, emanando ello de la propia doctrina del Tribunal Constitucional, como de su STC 146/1987 [885]. Ante lo que afirma que desde *«una perspectiva subjetiva, el legislador debe ser cuidadoso y valorar el juego de los principios de respeto a los derechos adquiridos, la doctrina de los actos propios y, sobre todo la necesaria protección de la confianza legítima»*.

5.1.7 **Jurisprudencia ulterior al cambio de normativa**

En la STS 4528/2016 [886], intenta el Alto Tribunal apaciguar toda la controversia concerniente a la incidencia del efecto de la prescripción en la actividad comprobatoria, posiblemente motivado por el terremoto doctrinal provocado por la nueva normativa. Sin embargo, veremos como en este caso todavía no se pronunciaría expresamente sobre ella. Concretamente en su Fundamento de Derecho 3.º, asegura que para entender el proceso que eslabón tras eslabón fue creando la cadena jurisprudencial hay que atender al criterio *«ratione temporis»*. Así, dependiendo del año sobre el que pivotara el objeto de la sentencia en cuestión, la normativa evidentemente experimentó ciertos cambios y ello es

[883] Así, Martínez Pastor argumenta que «las prerrogativas de la Administración tributaria han venido a ganar la batalla al instituto jurídico de la prescripción, acabando así con la seguridad jurídica que proclama nuestra Constitución». *Vid.* Martínez Pastor, E. (2015). La facultad… Ob. cit., pág. 13. Por su parte Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. sostienen que tal razonamiento del preámbulo «parece difícil de encajar con la exigencia que un contribuyente se encuentre obligado a justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos sin apenas ningún límite». *Vid.* Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). La prescripción… Ob. cit., pág. 113. Una postura parecida mantendrá Cordero González al argüir que *«la reforma limita* […] *en perjuicio del contribuyente, los efectos de la doctrina del TS sobre las reglas de la carga de la prueba en relación a la corrección y cuantía de estas bases»* concluyendo que *«no ha valorado todos estos aspectos a la hora de perfilar su régimen jurídico, lo que hace necesario su replanteamiento»*. *Vid.* Cordero González, E.M. (2015). La comprobación de bases imponibles negativas y demás elementos procedentes de períodos prescritos en los Anteproyectos de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y del Impuesto sobre Sociedades. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Núm. 10, págs. 88 y 89; Prol Lucio, A. (2020). La comprobación… Ob. cit., pág. 52.

[884] *Vid.* De Juan Casadevall, J. (2016). La comprobación... Ob. cit., págs. 21 y 22.

[885] Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1987, de 24 de septiembre de 1987; ECLI:ES:TC:1987:146.

[886] Sentencia del Tribunal Supremo 4528/2016, de 17 de octubre de 2016; ECLI; ES:TS:2016:4528.

el motivo fundamental de las variaciones en su postura, ya que se aplicaría la normativa presente en cada momento.

Al hilo de esta Sentencia Cid Miró distingue *«la existencia de un doble cuerpo normativo regulador del alcance temporal de las facultades de comprobación administrativa da lugar a dos criterios teóricamente posibles de seguir, a tenor de esta Sentencia: el formal o procedimental, según el cual el marco jurídico de aplicación lo determina la ley aplicable al procedimiento en el que esas facultades de comprobación se ejercitan; y el material o de fondo, según el cual el marco jurídico de dichas facultades viene determinado por la ley aplicable en el ejercicio que se llevaron a cabo los actos jurídicos en cuestión»* [887]. Así pues, empleará el Tribunal Supremo el criterio material o de fondo, cambiando de este modo el criterio sostenido hasta el momento.

Volviendo a la sentencia, después de hacer un repaso a toda la línea jurisprudencial que previamente expusimos, subraya el Alto Tribunal el último criterio que viene esgrimiendo –previo a la modificación de LGT y de la introducción de la LIS del 2014–, concretamente *«el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar períodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en períodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos»* [888]. Los hechos jurídicos que dan pie a la Sentencia –fondo de comercio– tuvieron lugar en el año 1998, y, sin embargo, la liquidación girada por la Administración se produce en el 2009. Empleará el órgano judicial el contenido de la LGT del año 1963 para dar sentido a su veredicto, ya que atendiendo a lo previsto en el artículo 109 de la referida norma, no podrán ser calificados como fraude de ley actos o negocios jurídicos que se hubieran realizado en ejercicios prescritos, aunque desplieguen sus efectos en ejercicios no prescritos. El mismo criterio había sido empleado en sentencias previas como la STS de 2334/2016 [889] o la 2373/2016 [890], pero emanando de ellas un contenido mucho más somero. Sea como fuere, todavía no salíamos de dudas con respecto a la nueva normativa.

Por su parte, la STS 4610/2017 [891], versando sobre una inspección comenzada en el año 2007 en la que se comprobaron bases imponibles negativas del año 1999 que ya habían sido comprobadas, concluye su Fundamento de

[887] *Vid.* Cid Miró, M. (2019). Últimos coletazos de la prescripción del derecho a comprobar. Reflexiones a raíz de la STS de 30 de septiembre de 2019. *Fiscal Blog*. Consultado en https://fiscalblog.es/?p=5121

[888] Adviértase como el Alto Tribunal se refiere a «derecho de comprobar e investigar».

[889] Sentencia del Tribunal Supremo 2334/2016, de 24 de mayo de 2016; ECLI:ES:TS:2016:2334.

[890] Sentencia del Tribunal Supremo 2373/2016, de 30 de mayo de 2016; ECLI:ES:TS:2016:2373.

[891] Sentencia del Tribunal Supremo 4610/2017, de 20 de diciembre de 2017; ECLI:ES:TS:4610/2017.

Derecho 5.º que *«a los efectos que ahora nos ocupan y aunque es cierto que cabe comprobar en ejercicios no prescritos las bases imponibles negativas derivadas de ejercicios prescritos con los límites que se siguen de la jurisprudencia más reciente, tal facultad (de comprobación) no puede desarrollarse cuando, como es el caso, el ejercicio del que proviene el crédito fiscal ya fue comprobado en su momento por la Administración y está prescrito al inspeccionarse aquellos en los que resultan compensables las citadas bases imponibles negativas».* Así, en este sentido la posibilidad de comprobación puede sujetarse al límite del efecto preclusivo que proscribe trasladar a ejercicios no prescritos modificaciones de bases imponibles negativas cuando el ejercicio de origen fuera objeto de regularización [892].

Del mismo modo, la más cercana STS 3037/2019 [893], resuelve una cuestión relativa a una inspección producida entre los años 2010 y 2012 que concernía a los períodos impositivos de 2005, 2006, 2007 y 2008. Como dentro de tales ejercicios fueron analizadas ciertas operaciones realizadas en los años 2002 y 2003, aplicando el mismo criterio que en las STSS del año 2016, vuelve a emplear el Alto Tribunal el criterio material o de fondo, teniendo en cuenta a la hora de determinar su veredicto la LGT del año 1963. Entiende que *«la fecha de referencia para aplicar las facultades de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la que se corresponde con las actuaciones de comprobación o inspección (en este caso, 2010) sino la fecha del ejercicio en que aflora y se declara el fondo de comercio de cuya amortización se trata* […] *2002 y 2003»,* continúa argumentando que *«no resulta de aplicación al caso el artículo 115 LGT de 2003 sino el precedente normativo de dicho precepto, el art. 109.1 LGT de 1963, en cuya virtud «la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible»»*, ante lo que concluirá que *«el artículo 109 LGT de 1963 –aplicable en este caso– no permite extender la posibilidad de comprobar en ejercicios prescritos la cuantificación del fondo de comercio generado con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT de 2003 con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos»*, tal y como recoge su Fundamento de Derecho 10.º

Para más inri, esta postura sería fijada como criterio interpretativo en su Fallo. Con esto, vemos como la dirección que toma el Tribunal Supremo con relación a aquellos hechos jurídicos acaecidos en ejercicios prescritos en los

[892] *Vid.* Ruibal Pereira, L. (2022). La compensación... Ob. cit., pág. 248; *Vid.* González Martínez, T. (2016). Dudas en los primeros compases de la reforma de la LGT. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 400, pág. 19.

[893] Sentencia del Tribunal Supremo 3037/2019, de 30 de septiembre de 2019; ECLI:ES:TS:2019:3037.

que ostentaba vigencia de la LGT 1963, y comprobados durante el vigor de la LGT previa a su modificación, será que habrá que estar a la primera normativa.

De este modo se proscribía una interpretación retroactiva, salvaguardando así el cumplimiento de la seguridad jurídica en favor de los contribuyentes [894]. Aplicando el criterio de este pronunciamiento al escenario fáctico, la nueva regulación introducida en el año 2015 únicamente sería de aplicación para la comprobación o investigación de hechos producidos con posterioridad a su irrupción.

No obstante, podremos preguntarnos qué sucederá en aquellos supuestos en los que tanto el hecho jurídico como su comprobación tuvieron lugar entre el 2003 y 2015. En estos casos, ninguna duda debería suscitarse al respecto, ya que será de aplicación la LGT de 2003 previa a su modificación. En el Fundamento de Derecho 4.º de la ya analizada STS 3131/2021, sostiene el Alto Tribunal que el artículo 66 *bis.2* de la Ley General Tributaria es posterior a los hechos y, por ende, a su inaplicabilidad sustantiva o material en cuanto regula el plazo especial de prescripción de diez años con que cuenta la Administración *«para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación»,* a lo que se añade su inaplicabilidad *ratione temporis*.

Por otra parte, la STS 768/2022 [895], sostiene en su Fundamento de Derecho 2.º que *«en el año 2012, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, considerando no deducibles los "gastos financieros devengados" por unos préstamos participativos simulados, celebrados en los años 2005 y 2006, esto es en periodos ya prescritos, pero que producían efectos en el ejercicio 2007 no prescrito; hechos a los que es de aplicación la legislación vigente, esto es la LGT de 2003»* siguiendo de este modo el mismo criterio material o de fondo. Ante ello continúa argumentando *«la LGT de 2003 supuso un cambio de modelo en lo que respecta a la posibilidad de comprobar ejercicios prescritos, de forma que la prohibición de comprobación sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la LGT de 2003, pero no a ejercicios prescritos estando ya vigente la LGT de 2003, pues tratándose de éstos sí estaba la Administración Tributaria habilitada al efecto»*. Debido a esto, en este período que media entre la entrada en vigor de la LGT del 2003 y su posterior reforma en el año 2015, sí sería posible aplicar el principio de imprescriptibilidad en las

[894] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 193.
[895] Sentencia del Tribunal Supremo 768/2022, de 1 de marzo de 2022; ECLI:ES:TS:2022:768.

actuaciones de comprobación. La misma postura será adoptada en la STSS 925/2022 [896] y 926/2022 [897].

Sobre la cuestión que más nos interesa a los ojos de nuestro estudio, versará la STS 1583/2024 [898] sobre un negocio jurídico producido bajo la vigencia de la LGT del 1963, que afecta a una inspección iniciada en el año 2016, estando ya vigente la actual redacción de LGT del 2003. En su Fundamento de Derecho 4.º se establece que, con anterioridad a la reforma acaecida en 2015, la fecha en la que tuvo lugar el negocio comprobado sería la determinada como referencia para dictaminar el régimen jurídico aplicable a la potestad comprobatoria de la Administración sobre ejercicios prescritos. No obstante, tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 debido a su régimen jurídico diferenciado *«cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio "calificado", se habilita a la Administración para el ejercicio retroactivo o "hacia atrás" de su potestad de comprobación, al haberse alterado el régimen legal de la prescripción como consecuencia de la separación de las facultades de comprobar y de liquidar»*. De este modo, se ampliarán las facultades de la Administración, pudiendo esta comprobar e investigar hechos, actos, elementos y demás circunstancias que determinen la obligación tributaria aun cuando estas afecten a períodos cuyo derecho a la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación hubiera prescrito, siempre y cuando hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios no prescritos.

Al hilo de esto, se protege las espaldas el Tribunal Supremo arguyendo que tal postura *«obedece al designio del legislador, expresado en el Preámbulo de la ley, de cambiar el régimen existente para solventar las dudas anteriores, optando por reforzar inequívocamente la posición de la Administración tributaria»* para posteriormente invocar pronunciamientos del Tribunal Constitucional *«no puede olvidarse que, tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional en STC 121/2016 «[...] no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador, sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE). Tampoco, como hemos reiterado, existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1987, de 16 de julio, F J 11 y 116/2009, de 18 de mayo, F J 3)»*.

[896] Sentencia del Tribunal Supremo 925/2022, de 4 de marzo de 2022; ECLI:ES:TS:2022:925.
[897] Sentencia del Tribunal Supremo 926/2022, de 4 de marzo de 2022; ECLI:ES:TS:2022:926.
[898] Sentencia del Tribunal Supremo 1583/2024, de 11 de marzo de 2024; ECLI:ES:TS:2024:1583.

En este último pronunciamiento del Órgano Judicial se aprecia un cambio de paradigma, ya que es sustituido el criterio material o de fondo por el criterio formal o procedimental, para aquellas comprobaciones o investigaciones iniciadas *ex-post* a las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015 en la actual LGT. Recordemos que el primero de ellos era un criterio interpretativo incluido en el fallo de la STS 3037/2019. Esta situación, argumenta Caamaño Anido, *«es la confirmación definitiva de nuestros peores augurios: la Inspección puede recalificar fiscalmente un hecho imponible, considerándolo como negocio simulado, no solo celebrado en un ejercicio prescrito sino celebrado incluso antes de la entrada en vigor de la actual Ley General Tributaria (Ley 58/2003)»* [899].

Buscando la más reciente jurisprudencia relativa a la comprobación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos la encontramos en la STC 3152/2024 [900]. Recordemos que, en concreto, el «derecho» a la comprobación de bases imponibles negativas por parte de la Administración, sí está sujeto a un plazo prescriptivo de 10 años, siendo esto un elemento ciertamente diferenciador con la STS anteriormente expuesta. De hecho, así lo recuerda la referida Sentencia en su Fundamento de Derecho 4.º al esgrimir que *«el apartado 2 del art 66 bis introduce una serie de reglas particulares que […] inciden sobre 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, sometiéndolo a un plazo de prescripción de 10 años; comprobación –y, en su caso, corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido esa prescripción de 10 años–, que solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescritos»* y, siendo consecuentes con ello *«la imposibilidad de regularizar, más allá del plazo de 4 años, situaciones tributarias prescritas o, desde su envés, la de rectificar el contribuyente sus autoliquidaciones, no obsta a que la Administración tributaria realice comprobaciones e investigaciones sobre los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el*

[899] *Vid.* Caamaño Anido, M. (2024). El TS certifica la defunción de la prescripción tributaria. Territorio Fiscal. CCS Abogados. Consultado en https://www.ccsabogados.com/el-ts-certifica-la-defuncion-de-la-prescripcion-tributaria/

[900] Sentencia del Tribunal Supremo 3152/2024, de 7 de junio de 2024; ECLI:ES:TS: 2024:3152.

correcto cumplimiento de las normas aplicables (art. 115LGT) sobre ejercicios prescritos, en cuanto puedan tener incidencia sobre los no prescritos».

Podemos inferir que limita el Alto Tribunal la regularización o corrección de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensar en tanto el ejercicio en el que se hubieran generado ganase la prescripción de los 10 años previstos. En consecuencia, se limita su afección a períodos cuyo derecho a la liquidar por parte de la Administración no se encuentre prescrito.

Puede desprenderse también que la postura que mantiene el Tribunal Supremo tras la STS 1583/2024, pudiera ser adoptada en comprobaciones o inspecciones iniciadas con carácter previo a la entrada en vigor de la Ley 34/2015. De hecho, en este particular supuesto, las actuaciones de inspección fueron iniciadas en el año 2012 sobre el período impositivo del IS de 2008, y ante ello se invoca la normativa actualmente vigente de la LGT y atendiendo a la aplicación de un criterio formal, al ser una norma de carácter procedimental, quizás debiera tenerse en cuenta la regulación en vigor en el momento de la iniciación de la actuación de comprobación [901].

No obstante, conviene recordar que, en relación con la regulación societaria, la disposición adicional décima es realmente diáfana, al establecer la proscripción de su aplicación a aquellas regularizaciones que se hubieran producido con carácter previo a su entrada en vigor.

Por último, resulta oportuno traer a colación la SAN 4496/2019 [902], en cuyo Fundamento Jurídico 2.º establece el referido Órgano 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 2.º del artículo 66.bis* […] *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»*. Evidentemente, aunque no lo exprese de manera literal, para sostener tal conclusión se apoya la Audiencia Nacional, en los ya expuestos artículos 66.1 *in fine* y 115.1 segundo párrafo de la propia LGT. Recordemos que esa imprescriptibilidad o esos 10 años previstos para que la Administración pudiera realizar comprobaciones estaría sujeta a que la investigación primigenia tuviera su génesis en un ejercicio no prescrito. Ante ello concluye el Órgano que *«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,*

[901] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2012). Sobre… Ob. cit., pág. 36.

[902] Sentencia de la Audiencia Nacional 4496/2019, de 21 de noviembre de 2019; ECLI:ES:AN:2019:4496.

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».

5.1.8 **Principio de íntegra regularización**

Llegados a este punto cabría preguntarse si el principio de regularización integra y la comprobación de las bases imponibles guardan nexo de relación alguno. Lo cierto es que parece evidente que esta respuesta será afirmativa, derivando tanto de la jurisprudencia como de la propia doctrina administrativa.

Como bien es sabido, según este principio cuando la Administración tributaria comprueba la situación de un obligado tributario, estará obligada a realizar una regularización completa en las que sean de aplicación todas las normas o implicaciones inherentes que resultan de aquella, implicando esto que estará obligada a extender la regularización practicada sobre otros elementos de la obligación tributaria ínsitos al mismo concepto tributario y al mismo período impositivo, pero también sobre otros conceptos tributarios y sobre otros períodos impositivos que resulten afectados por tal regularización [903].

Sin embargo, autores como ÁVILA GUZMÁN, diferenciarán entre la regularización completa y la regularización íntegra. La primera de ellas afirma que *«es aquella que se debe efectuar respecto a todos los impuestos a los que afecten los hechos comprobados»* y en relación con la segunda dispone que *«se puede entender aquella en la que la Administración vela para evitar que se produzca un enriquecimiento injusto frente al sujeto comprobado, aplicando los principios elaborados por el TS»* [904].

Sea como fuere, los pronunciamientos del Alto Tribunal únicamente aluden al concepto de íntegra regularización, abarcando todos los términos expuestos. Por ello, en este punto debemos de recordar que el referido principio no está regulado expresamente por ninguna norma tributaria, sino que es un concepto que introdujo la jurisprudencia hace una década y que con el tiempo ha ido puliendo sus aristas, consagrándose este dentro del escenario tributario estatal. Resulta extraño como tras este período temporal no se hubiera plasma-

[903] *Vid.* Soto Bernabeu, L. (2023). La aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de gestión e inspección. *La Ley*. Núm. 1073, pág. 8.

[904] *Vid.* Ávila Guzmán, S. (2023). La regularización íntegra como obligación de la administración tributaria: análisis jurisprudencial y propuestas de reforma normativa. *Nueva Fiscalidad*. Núm. 4, pág. 152.

do por parte del legislador en ninguna normativa fiscal [905], quizás la razón pueda atender a sus propios intereses.

La íntegra regularización puede encontrar –y encuentra– su justificación en el eficiente cumplimiento de ciertos principios como el de capacidad económica, igualdad, buena fe, legalidad, certeza, confianza legítima y buena administración, evitándose así una posición de abuso o ciertamente ventajista por parte de la Administración y otorgando cierta protección a los contribuyentes [906]. Aunque también pudiera suceder que, tras la aplicación de la regularización íntegra, este último se viera perjudicado.

En el seno del Impuesto sobre Sociedades, cualquier modificación bien sea tanto en los ingresos como en los gastos declarados puede llegar a tener consecuencias sobre las potenciales bases imponibles negativas, pero no únicamente de ese período, sino de todos los posteriores al efectivamente comprobado, situación que le otorga cierta complejidad, ya que de producirse dicha regularización íntegra pudiera ser posible su afectación a varios ejercicios simultáneamente.

Así, a título ejemplificativo, podría suceder que una regularización por parte de la Administración revierta el signo de una primigenia base imponible negativa –o disminuya su importe– declarada por el contribuyente. Si en el período impositivo posterior o posteriores la hubiera empleado en la cuantificación de los tributos, debiera también regularizarse tal situación o tales situaciones, incrementando de este modo su importe a ingresar –de ser el caso–.

Sensu contrario, podría ocurrir también que de una autoliquidación que arrojaba una base imponible positiva, derive un cambio de signo en la misma. En este caso, adicionalmente a la devolución por parte de la Administración de lo ingresado improcedentemente, resultaría también una base imponible negativa a compensar en ejercicios posteriores. Actualmente esto no tendrá incidencias demasiado negativas debido a la ausencia de plazo temporal para poder compensarla.

El concepto de regularización íntegra tiene su génesis en diversas sentencias del Tribunal Supremo. De hecho, ya en la STS 1658/2008 [907], el Alto Tribunal haría un pequeño guiño al respecto, poniendo así la primera piedra de la estructura de este principio. Al hilo de unas cuotas repercutidas indebidamente

[905] *Vid.* Ramírez Gómez, S. (2021). El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del TS: aspectos sustantivos y procedimentales. *Quincena Fiscal*. Núm. 6, pág. 2.

[906] *Vid.* Márquez Sillero, C. (2022). La aplicación del principio de íntegra regularización en los procedimientos de gestión tributaria (comentario a la resolución de 2021, del recurso de reposición de 14 de septiembre de 2021 y al acuerdo de imposición de sanción de 8 de octubre de 2021). *La Ley*. Núm. 499/2022, pág. 10.

[907] Sentencia del Tribunal Supremo 1658/2008, de 3 de abril de 2008; ECLI:ES:TS:2008:1658.

en el IVA, argumentaba que *«es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores»* y en relación con esto, argumentaba que *«es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA»*.

Este «tirón de orejas» a la Administración será argumentado recurriendo al principio de seguridad jurídica que deberá proteger la situación de quien habiendo deducido el importe de *«una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida»*. Con todo, este criterio sería citado nuevamente en numerosas sentencias del mismo Órgano como la STSS 4586/2013 [908] o 1634/2014 [909], entre muchas otras.

No obstante, en las previas STSS 3198/2010 [910] o 483/2012 [911], también relativas al IVA, sí nos encontramos de manera expresa el término de íntegra regularización, estableciéndose en el Fundamento de Derecho 3.º de esta última que *«este Tribunal ha acogido el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, valga de ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009, o la más reciente de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005) en la que se dijo que "la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (F. de D. Segundo)"; se ha considerado que cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de*

[908] Sentencia del Tribunal Supremo 4586/2013, de 18 de septiembre de 2013; ECLI:ES:TS:2013:4586.
[909] Sentencia del Tribunal Supremo 1634/2014, de 10 de abril de 2014; ECLI:ES:TS:2014:1634.
[910] Sentencia del Tribunal Supremo 3198/2010, de 10 de mayo de 2010; ECLI:ES:TS:2010:3198.
[911] Sentencia del Tribunal Supremo 483/2012, de 26 de enero de 2012; ECLI: ES: TS: 2012:483.

justicia. Principio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales».

Con todo, uno de los primeros pronunciamientos con incidencia en el escenario fáctico de la compensación de bases imponibles negativas sería el derivado de la STS 4320/2017 [912], donde el Tribunal Supremo analiza la situación en que un contribuyente que tenía bases imponibles negativas pendientes de compensación que no fueron compensadas en un período impositivo concreto –2003– motivado ello por la existencia de rentas positivas, aunque realizaría lo propio en un ejercicio posterior –2005, 2006 y 2007–. Derivado de la regulación de una inspección, le surgiría una base imponible positiva en el primer ejercicio citado, trasladando a este, el contribuyente, las bases imponibles negativas aplicadas en el segundo ejercicio, siendo esto proscrito por la propia Administración, justificándolo a tenor de lo previsto por el 119.3 LGT [913].

Se ampara el Tribunal en la compatibilidad entre el artículo 119.3 de la LGT [914] y el principio de íntegra regularización, esgrimiendo que lo anterior *«impone que la regularización plasmada en la liquidación litigiosa debe conllevar para el contribuyente al que va dirigida (la entidad recurrente) todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria que para él resulta de dicha liquidación practicada como consecuencia de una actividad inspectora».*

Así, García Novoa sostiene que, la consideración otorgada a la compensación de bases imponibles negativas chocaba con el principio de íntegra regularización debido a que el contribuyente no podía ofrecer bases que no había aplicado o formalizado al tiempo de realizar la autoliquidación. Por lo que sería el Alto Tribunal mediante esta Sentencia el que afirmase que un incremento de rentas declaradas como consecuencia de una comprobación provoca una nueva situación para el obligado tributario, al determinar en su Fundamento de Derecho Sexto *«que la regularización plasmada en la liquidación litigio-*

---

[912] Sentencia del Tribunal Supremo 4320/2017, de 22 de noviembre de 2017; ECLI:ES:TS:2017:4320.

[913] Conviene matizar que todavía no se había introducido el 119.4 LGT que recordemos que dispone *«en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos».*

[914] Apreciamos también como de manera implícita el TS, otorga la condición de opción fiscal a la compensación de bases imponibles negativas, ya que aquellas son las que se regulan mediante el artículo 119.3, que proscribe su posterior rectificación. Ante ello, esgrime Montesinos Oltra que, aunque esto sea discutible, no lo es tanto que *«el ejercicio del derecho a compensar fuera del plazo para autoliquidar debe admitirse, con carácter general, de acuerdo con el meritado principio, a diferencia de lo que ocurre con en el caso de las opciones tributarias, donde dicha posibilidad debe reputarse excepcional y no puede justificarse apelando al principio de íntegra regularización». Vid.* Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación … Ob. cit., pág. 81.

sa debe conllevar para el contribuyente al que va dirigida (la entidad recurrente) todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria que para él resulta de dicha liquidación» [915].

Mostraba Montesinos Oltra su oposición a la inferencia del TS, al esgrimir que *«en los juicios sobre la posibilidad de modificar una opción, no cabe involucrar dicho principio tal y como ha sido formulado por el TS»* continuando *«el principio de regularización íntegra sólo puede desplegar su eficacia en la aplicación de la que debe entenderse elegida por el obligado tributario de acuerdo con su régimen de irrevocabilidad. Entre este régimen propio de las opciones y el principio de regularización íntegra no puede haber contradicción* […] *porque las consecuencias comparativamente desfavorables que pueden comportar el ejercicio de una opción, constatadas a posteriori, no puede considerarse un exceso de imposición contradictorio con dicho principio»* [916]. Esto será debido a que, y como hemos evidenciado en el primer apartado de nuestro estudio, será la Sentencia del Tribunal Supremo del 30 de noviembre de 2021, la que cause un terremoto en el escenario de la compensación de bases imponibles negativas, otorgándole esa etiqueta de «derecho» en detrimento de «opción fiscal» que venía sustentando tanto la doctrina administrativa de manera directa, como la jurisprudencia de un modo indirecto.

Por su parte, Cordero González, extrae dos conclusiones con tinte positivo de la STS 4320/2017. En primer lugar, que de ella emana una equitativa interpretación de las potestades administrativas presentes en el artículo 66 bis de la LGT, aplicándose también en interés del contribuyente. En segundo lugar, sostiene que la aplicación del principio de íntegra regularización a las bases imponibles negativas implica su alejamiento del concepto de *«opción fiscal»* [917].

Otro elemento nuclear de la referida Sentencia será que aborde la cuestión de la viabilidad de aplicar a las autoliquidaciones lo previsto en el artículo 119.3 para las liquidaciones, ya que aquellas son una clase o modalidad de estas. Por ello, la posibilidad del ejercicio de una opción no podrá supeditarse al instrumento formal mediante el que se plasme [918].

---

[915] *Vid.* García Novoa, C. (2021). El Tribunal… Ob. cit., pág. 2.

[916] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación… Ob. cit., pág. 81.

[917] *Vid.* Cordero González, E.M. (2020). Compensación de BINS y regularización íntegra: la interpretación favorable del artículo 66 bis de la LGT en la SAN de 21 de noviembre de 2019. *AEDAF. Mayo 2020. Grupo de Expertos del Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad*. Comentario realizado en el marco del Proyecto de Investigación «Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español en un contexto de descentralización», págs. 5 y ss.

[918] *Vid.* Menéndez Moreno, A. (2022). Derechos y opciones en materia tributaria (II)… Ob. cit., pág. 2.

Continuando con nuestro análisis, conviene dejar al descubierto la doctrina sentada por la STS 3705/2019[919], donde pese a no versar sobre el IS dedica un Fundamento de Derecho entero –el tercero– para explicar el significado y los fundamentos del principio de íntegra regularización. Así, a modo de epítome de toda la jurisprudencia que dicho órgano fue consolidando con el tiempo, arguye: *«en los casos en que el destinatario de unas operaciones […]hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida […] y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto»*. Con ello, el Alto Tribunal se pronuncia en favor de la defensa del contribuyente ante la posición de abuso que no en pocas ocasiones adopta la Administración, engarzando ello con la propia neutralidad del tributo.

La STS 3677/2019[920] tratará también la cuestión de la regularización íntegra, pero aquí sí, dentro de las fronteras del IS. En concreto después de una prolija exposición de toda su doctrina hasta la fecha, en su Fundamento de Derecho 9.º, destacará las incidencias de este principio en los tributos que no tengan repercusión, como es el caso del IS. Concretamente establece que *«cuando en el curso de un procedimiento se llegue a la conclusión de la existencia de terceros interesados cuya situación fiscal puede ser afectada como consecuencia del resultado de las actuaciones en marcha, como ocurre en el caso de tributos en los que exista un deber legal de repercusión, la regularización ha de ser integra, lo que exige que la Administración les llame al procedimiento»*. Sin embargo, la tesis sostenida por el Abogado del Estado será que en el Impuesto sobre Sociedades no procede el principio de íntegra regularización, ya que un mismo hecho puede ser objeto de gravamen para una entidad, pero no para otra, dilucidando únicamente su aplicación en las operaciones vinculadas.

---

[919] Sentencia del Tribunal Supremo 3705/2019, de 25 de septiembre de 2019; ECLI:ES:TS:2019:3750.
[920] Sentencia del Tribunal Supremo 3677/2019, de 13 de noviembre de 2019; ECLI:ES:TS:2019: 3677.

Así en el Fundamento de Derecho 10.º, fija el Órgano el siguiente criterio interpretativo: ante la pregunta de discernir si *«al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración, ha de responderse afirmativamente, ha de efectuar una regulación completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto»*, entiende el Alto Tribunal que deberá aplicarse el referido principio siempre que exista cierta conexión entre los conceptos que son objeto de liquidación, aunque la regularización afecte a otros sujetos [921], circunstancia que no debemos pasar por alto. Empero, vemos como únicamente se referirá a las operaciones que tengan el carácter de vinculadas, por lo que perdería el Tribunal Supremo una oportunidad de oro de aclarar el criterio para el ámbito de sociedades que no ostenten el rótulo de vinculadas [922], cuestión que entendemos no resulta en absoluto baladí.

En el mismo año, pero esta vez otro Órgano volverá a dictar sentencia acerca de la regularización íntegra en aras del Impuesto sobre Sociedades y en concreto de las bases imponibles negativas. La citada SAN de 21 de noviembre de 2019, en relación con las rectificaciones, analiza un supuesto que versaba sobre la posibilidad de solicitud de rectificación de una autoliquidación para aprovechar bases imponibles negativas procedentes de un ejercicio prescrito y no declaradas, ya que no había transcurrido el plazo previsto en el 66 *bis* de la LGT. Ello se estima parcialmente por la AN, que se sirve de la jurisprudencia del TS de la STS 4320/2017, disponiendo que el principio de regularización íntegra obliga a comprar las referidas bases imponibles negativas sin perjuicio de que la Administración, al realizar la comprobación del período, dictamine si resulta procedente la compensación solicitada. Al respecto, Cordero González se muestra favorable arguyendo que exige *«interpretar de forma equitativa las potestades administrativas de comprobación del artículo 66 bis, para que puedan y deban aplicarse también en lo que favorezca al contribuyente, para acceder a la rectificación de una autoliquidación a los efectos de incorporar BINS no declaradas en períodos anteriores»* [923].

---

[921] *Vid.* Fernández-Lomana García, M. (2020). El juego del principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del TS». Actualidad Administrativa. Núm. 4, pág. 5.

[922] *Vid.* Ávila Guzmán, S. (2023). La regularización… Ob. cit., pág. 174.

[923] *Vid.* Cordero González, E.M (2020). Compensación... Ob. cit., págs. 5 y 6.

Con todo esto sobre la mesa, podríamos preguntarnos bajo qué tipo de procedimientos cabe el empleo del principio de íntegra regularización. Así, evidenciando que este concepto todavía se encuentra en fase constructiva, la STS 644/2023 [924] analizará si únicamente podrá ser aplicado en los procedimientos de inspección o también podrá ser ínsito a los de gestión, a saber, comprobación limitada, comprobación de valores y verificación de datos. Del mismo modo, precisará si la Administración debe comprobar tanto la correcta imputación pretendida, como la procedencia de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por el contribuyente en el año posterior, o *sensu contrario* para obtener la devolución, este debe iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación, todo ello evidentemente en el escenario del IS. En su Fundamento de Derecho 6.º fijará la doctrina jurisprudencial relativa a estas dos cuestiones.

En relación con la primera de ellas, el Alto Tribunal dictaminará que *«este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada, en los términos ya expresados, sin que sea admisible remitir al contribuyente, para obtener la devolución de la cantidad doblemente percibida a un procedimiento nuevo de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos totalmente innecesario y contrario a los principios de eficacia, economía y proporcionalidad en la aplicación de los tributos»*. Con tal veredicto se pondrá fin a una circunstancia de ingente seguridad jurídica para los contribuyentes, y de enriquecimiento injusto para la Administración. La regularización íntegra deberá ser promovida por esta en el seno de los procedimientos de gestión dentro del propio procedimiento, sin remitir al interesado a que inste otro procedimiento para poder beneficiarse de los aspectos que le son ventajosos derivados de la regularización [925]. De manera previa al fallo de la Sentencia, cierta parte de la doctrina científica ya vendría poniendo de relieve la importancia de esta paridad, ya que si los efectos de las regularizaciones llevadas a cabo por los órganos de gestión son similares a las practicadas por la inspección en sus actas y estas permiten la regularización íntegra, el mismo criterio debería aplicarse en los procedimientos de gestión y, particularmente en el de comprobación limitada [926]. No obstante, pese al contenido acertado de la Sentencia, habrá que tener siempre

[924] Sentencia del Tribunal Supremo 644/2023, del 28 de febrero de 2023; ECLI:ES:TS:2023:644.

[925] *Vid.* Márquez Sillero, C. (2022). La aplicación... Ob. cit., pág. 2.

[926] *Vid.* Martínez Muñoz, Y. (2008). Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria. *Quincena Fiscal*. Núm. 19, págs. 19 y ss.

presentes las distinciones y limitaciones que hacen divergir a los procedimientos de gestión y a los de inspección [927].

Por su parte, ante la segunda de las cuestiones aquí planteadas, también fijará jurisprudencia el Tribunal Supremo en el mismo Fundamento de Derecho, al tiempo que sigue perfilando el concepto de principio de íntegra regularización que será *«aplicable a los supuestos en los que se comprueba por la Administración un hecho imponible»* imputándose *«al ejercicio que corresponde, sin tener en cuenta que el contribuyente ya había satisfecho el importe de la deuda, fuera del plazo legal, pero con carácter previo al inicio de la regularización. La evitación de que se pague dos veces por la misma deuda tributaria obliga a considerar, en el seno de la comprobación, esa circunstancia, debiendo analizar la Administración tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente»* y, ante esto deberá la Administración *«hacer todo lo posible, de oficio, para evitar ese doble pago, ajustando la deuda única a la realidad de la autoliquidación tardía, sin remitir al sujeto pasivo al inicio de una solicitud para obtener aquello que podía derivar –y reconocerse– del propio procedimiento abierto»*.

Ya por último en relación con el principio de integra regularización y las bases imponibles negativas, una reciente sentencia del Alto Tribunal se ha vuelto a pronunciar al respecto, en concreto la STS 3152/2024. Tiene su génesis en un interés casacional relativo a la regularización practicada a la recurrente, por el IS del ejercicio 2008, considerando la Inspección que ciertos conceptos fueron deducidos improcedentemente en los ejercicios 2005 y 2007, provocando ello la corrección de las bases imponibles negativas generadas y compensadas en el ejercicio 2008. Las actuaciones se iniciaron en 2012, por ello los ejercicios entre 2005 y 2007 estaban prescritos.

Primeramente, en su Fundamento de Derecho 4.º establece que *«en efecto, la circunstancia de que la Administración realizara comprobaciones e investigaciones sobre los ejercicios prescritos en modo alguno implica la regularización de estos ni, evidentemente, le resulta posible al contribuyente, enarbolando el principio de regularización íntegra, modificar la liquidación del ejercicio prescrito»*. Prosiguiendo con su argumentación, incidirá nuevamente en la cuestión dentro del Fundamento de Derecho 6.º, donde dilucida que la regularización íntegra pretende dejar indemne de los propios efectos colaterales de una regularización tributaria –neutralidad– pero en ambos sentidos. Esto es, soslayando la sobreimposición *«que perturbaría gravemente principios estructurales tales como el de la capacidad económica, fundamento, medida y límite*

[927] *Vid.* Ávila Guzmán, S. (2023). La regularización… Ob. cit., pág. 179.

de un sistema tributario justo que aborrece la confiscatoriedad (art. 31 CE)», pero también evitando la infraimposición, que iría en contra de los intereses del Estado. Con posterioridad, de su Fundamento de Derecho 7.º, emanará el contenido interpretativo de la sentencia: *«en las actuaciones de regularización tributaria, la Administración debe tener en consideración todas las consecuencias que, siendo determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributaria, se deriven de sus potestades y funciones de comprobación e investigación sobre ejercicios tributarios prescritos, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente. En particular, si la regularización tributaria afectara al importe de bases imponibles negativas, como consecuencia de proyectar sobre un ejercicio no prescrito la apreciación de que una determinada deducción fue indebidamente aplicada en un ejercicio prescrito, la Administración deberá proyectar, asimismo, sobre el ejercicio regularizado, las consecuencias que se deriven de la ausencia de unos ingresos que se hubieran hecho constar indebidamente en esos mismos ejercicios prescritos, siempre que las deducciones se encuentren vinculadas a tales ingresos, al exigirlo así el principio de regularización íntegra»*.

Vemos, así como en la actualidad el principio de íntegra regularización sigue puliendo sus aristas a golpe de jurisprudencia, mostrándose reticente el legislador, quizás por perjuicio de sus propios intereses, a introducirlo en el ordenamiento jurídico. Un primer paso fue el de regular las obligaciones tributarias conexas –aunque de manera somera–, que tienen una evidente relación con el principio de íntegra regularización. En cierta medida podemos apreciar cómo será el Tribunal Supremo quien venga a imponer cordura ante ciertos abusos experimentados por la propia Administración en diversos actos hacia los contribuyentes. Sea como fuere, parece que los últimos pronunciamientos dan más luz verde que roja a aplicar el referido principio en aras de la compensación de bases imponibles negativas, siempre que sea de cumplimiento el ordenamiento previsto para tal.

5.1.9 **Cláusula de cierre para la comprobación de bases imponibles compensadas o pendientes de compensar**

Tal y como hemos evidenciado, desde la entrada en vigor de la actual LIS, y viéndose reforzado con posterioridad por la modificación en el panorama tributario orquestada por la Ley 34/2015, el plazo del derecho que tiene la Administración para poder llevar a cabo la comprobación de la compensación

de bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación es de 10 años –sin tener causa alguna de interrupción prevista–.

Pese a que el legislador defina esto como un derecho, buena parte de la doctrina se alinea en contra de tal consideración, otorgándole el carácter de potestad o de facultad. No obsta ello para que, una vez transcurrido tal período, el sujeto pasivo acredite la compensación que pretenda llevar a cabo mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, así como la contabilidad y la acreditación de su depósito en el Registro Mercantil.

Sin embargo, el derecho que tiene la Administración para determinar la liquidación de un período impositivo prescribe a los cuatro años, teniendo en cuenta sus respectivas causas de interrupción. Por ello, esta podrá comprobar o investigar bases imponibles negativas seis años –*a priori*– más allá de que el período impositivo hubiese ganado la prescripción liquidatoria. No obstante, no estará facultada, evidentemente, a modificar este último, sino que únicamente podrá regularizar las bases imponibles negativas que considere erróneamente autoliquidadas a efectos de dictaminar la deuda tributaria de un ejercicio que no esté prescrito a tenor del artículo 66 *a)* de la LGT.

5.2 RECTIFICACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

5.2.1 **Análisis conceptual**

Para poder realizar un análisis pormenorizado de esta posible práctica, en primer lugar, debemos traer a colación la normativa que la LGT contempla al respecto.

Así comenzando por el artículo 119, este dispone en su primer apartado que tendrá la consideración de declaración tributaria *«todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos»* y, por su parte, el tercer apartado del mismo precepto establece que *«las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración»*.

Con la introducción de la Ley 34/2015, se añadió un apartado cuarto que regula la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos. En ella, podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensar o deducir, sin que sea posible modificar tales canti-

dades pendientes a través de la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación una vez empezado el referido procedimiento. Su fin atendería a que la Administración, antes de dictar la liquidación resultante –de ser el caso– resolviera si procedía o no la compensación, sin oponer como óbice que el derecho a aplicar la compensación de bases imponibles por el contribuyente tras el inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos hubiera «precluido», dejando sin efecto la liquidación practicada [928].

Tal y como es sabido, en la actualidad en el ámbito del IS está prevista la autoliquidación, que es aquella declaración en la que el propio obligado tributario comunica los datos necesarios para la liquidación del tributo, otros de carácter informativo y, adicionalmente cuantifica e ingresa por sí mismo la deuda tributaria o determina la cantidad que pudiera resultar a devolver o compensar, todo ello a tenor del artículo 120.1 de la LGT. De este modo, pone la Administración pone la pelota sobre el tejado del obligado tributario y esta se dedicará mediante procedimientos de comprobación e inspección a verificar que el contribuyente hubiese autoliquidado de un modo correcto sus obligaciones tributarias.

Por su parte, el tercer apartado del citado artículo dispone que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación perjudicó *«de cualquier modo»* sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de la autoliquidación primigenia, a tenor del procedimiento que se determine reglamentariamente.

Pudiera resultar curioso como el legislador sí prevé para aquellos supuestos de autoliquidación la rectificación de esta, pero no en aquellos casos de ejercicio de opciones que se manifiesten a través de liquidaciones, al fin y al cabo, una autoliquidación ostenta la consideración de liquidación a tenor del artículo 119.1 de la LGT. Realmente estamos ante un controvertido aspecto ya que, sujetando los beneficios fiscales o regímenes especiales a lo previsto por el artículo 119.3 LGT, se estaría poniendo en tela de juicio principios como el de seguridad jurídica que ponen en una situación de desventaja al contribuyente frente a la Administración. Y más teniendo en cuenta que no siempre resulta sencillo distinguir con claridad la calificación jurídica de los supuestos [929].

Yendo un poco más allá, en el artículo 122 de la LGT se regulan las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas, que serán aquellas en las que el obligado tributario, dentro del plazo establecido para su presentación en período voluntario o fuera de él, siempre que

[928] *Vid.* Cordero González, E. (2020). Compensación... Ob. cit., pág. 4.
[929] *Vid.* Juan Lozano, A.M.ª (2010). Algunos… Ob. cit., pág. 163.

no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, presente con la finalidad de completar o modificar las presentadas con anterioridad. En la redacción original de la LGT, únicamente podrán presentarse cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al primigenio o una cantidad a devolver o compensar inferior.

5.2.2 **Modificación de la normativa relativa a declaraciones rectificativas o autoliquidaciones complementarias**

Llegados a este punto, resulta conviene detenerse en analizar los recientes cambios experimentados en el ámbito de la normativa tributaria en relación con la rectificación de autoliquidaciones.

De este modo, la LGT experimentó ciertos cambios en su articulado tras la entrada en vigor de la *Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.* Recordemos que, hasta entonces, a tenor del artículo 122.1 LGT, una autoliquidación complementaria era empleada para completar o modificar aquellas presentadas, procediendo ello cuando derivara un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al de la autoliquidación primigenia. En el extremo opuesto, debería de instar el obligado tributario una rectificación de la autoliquidación, canalizándose según lo dispuesto por el desarrollo reglamentario de cada tributo. Así, tras la introducción de la referida norma, fue sustituido este sistema dual por un trámite único con el fin de simplificar y sistematizar las actuaciones de los contribuyentes en el ámbito de la aplicación de los tributos, a través de la modificación de los artículos 120.3, 122.2 y añadiéndose el 120.4, todos ellos en la LGT.

Por ello ahora, nos encontramos ante el concepto de *«autoliquidación rectificativa»*, estableciéndose en este último precepto que *«cuando lo establezca la normativa propia del tributo, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo normalizado de autoliquidación que se apruebe conforme a lo previsto en el apartado 3 del artículo 98 de esta Ley, con la finalidad de rectificar, completar o modificar otra autoliquidación presentada con anterioridad».*

Será así objeto de empleo una única autoliquidación rectificativa para canalizar ambas hipótesis previamente expuestas. No obstante, no estará pre-

vista su aplicación en todos los tributos del escenario estatal sino únicamente en aquellos en los que se contemple, siendo el Impuesto sobre Sociedades uno de ellos.

Fue articulado esto último mediante el *Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.* En concreto, a través de su Disposición final quinta, instaura el *Artículo 59 bis. Autoliquidaciones rectificativas* en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, cuyo párrafo primero establece que los sujetos pasivos *«deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda»*.

También resulta importante subrayar lo previsto en la letra *a)* de su cuarto apartado, que dispone que *«si de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo»*.

Una vez expuesto esto estamos en condiciones de dar comienzo a nuestro análisis, que realizaremos pivotando sobre la doctrina administrativa y la jurisprudencia más relevante de los últimos años.

5.2.3 **Posición de la doctrina administrativa en relación con la rectificación de bases imponibles negativas**

Tal y como pusimos de relieve en el primer capítulo de nuestro estudio, tradicionalmente se le venía otorgando –incomprensiblemente– a las bases imponibles negativas la consideración de opción fiscal. Por ello, a tenor de lo establecido en el art. 119.3 de la propia LGT se debería ejercitar, solicitar o

renunciar con la presentación de la propia declaración, proscribiéndose su rectificación de manera posterior a la conclusión del período previsto reglamentariamente para efectuarla.

5.2.3.1 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 4 de abril de 2017

Consideramos oportuno partir de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 4 de abril del 2017 por ser la génesis de la controversia tanto administrativa como judicial que finalizaría con la inversión del criterio adoptado con carácter general.

Trae causa en la solicitud de rectificación de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades ante la Administración, realizada por un contribuyente con el fin de subsanar ciertos errores en la declaración de las bases imponibles negativas, apoyándose este en el artículo 120.3 de la LGT –Rectificación de autoliquidaciones–.

Al respecto, dictaría aquella un acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación desestimatorio, esgrimiendo que no hay que estar a lo previsto en el artículo 120.3 de la LGT, sino en el 119.3, donde se regulan las opciones fiscales, destacando así su *«rígido régimen de su rectificabilidad, es decir, la rectificación es posible dentro del período reglamentario de declaración y no una vez transcurrido éste»*. Al haber realizado el sujeto pasivo la solicitud rectificación transcurridos unos meses de la finalización del período voluntario de declaración, aquella no procedería. Apuntilla la Administración con posterioridad, en favor del obligado tributario que *«atendiendo al artículo 25 de la LIS, se reconoce el derecho de la entidad a practicar libremente la compensación de bases imponibles negativas en los períodos restantes que desee, respetando siempre el plazo legal de caducidad»* –Artículo 26 de la regulación vigente–.

Tras ello, el interesado interpuso ante el TEAC una reclamación económico-administrativa (Núm. 150/13), que dio lugar a la Resolución que estamos analizando, que constará de tres criterios.

La fundamentación argüida por el contribuyente, en síntesis, será que considerar la compensación de bases imponibles negativas como opción tributaria, supondría determinar que el sujeto pasivo se decantaría por asumir una carga tributaria adicional a la que le correspondería de haber liquidado correctamente el IS, al no poder rectificarse. Ante esto, trae a colación la ya citada Resolución del TEAC del 18 de diciembre de 2008, en la que el Tribunal sos-

tenía que para la aplicación de las opciones tributarias habría que acudir a la regulación propia de cada una ellas.

Será en el Fundamento Jurídico 3.º, donde empiece el TEAC a perfilar su decisión. Tras poner de manifiesto los motivos por los que la compensación de bases imponibles negativas sería considerada como una opción tributaria, pone sobre el tablero cuatro potenciales hipótesis con respecto a las opciones que se ejercitan con la presentación de una declaración.

En primer lugar, podría suceder que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o con signo negativo, pero teniendo bases imponibles negativas previas pendientes de compensación. De este particular se desprenderá que el sujeto pasivo no ejercitó opción alguna dado que no obtuvo rentas positivas contra las que compensar las bases imponibles negativas de su activo. En consecuencia *«podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación»* a su rectificación. Evidentemente, la posible regularización tanto voluntaria como en el seno de un procedimiento fuera del plazo voluntario no generará una cuota a ingresar por el importe que se compense, por ello será irrelevante su condición de opción o derecho. Evidencia Montesinos Oltra ante esta primera hipótesis tanto la contradicción prevista en el razonamiento del TEAC, como su carencia de un mínimo apoyo en las normas reguladoras ya que *«es difícil que pueda dársele tal tratamiento al ejercicio de un derecho que no se basa en el reconocimiento al contribuyente de la posibilidad de elegir entre abstractos regímenes jurídicos alternativamente aplicables a un determinado presupuesto de hecho con relevancia tributaria, sino en una posible minoración del tributo»* [930].

En segundo lugar, se nos presenta el caso de que el contribuyente decidiese deducir hasta el límite máximo compensable previsto por la normativa, en función de la base imponible positiva previa a la compensación. Aquí debiera entenderse *«no que el contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe compensado, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación, mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe compensable no compensado en su autoliquidación»*, excepcionando lo dispuesto por el artículo 119.4 de la LGT en caso de resultar aplicable. Vemos como en este supuesto, también el TEAC, permite al obligado tributario modificar el contenido primigenio que emana de la «opción». Así

[930] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación … Ob. cit., pág. 93.

en cuanto se inclinara el obligado tributario por deducirse el importe máximo al que podía aspirar, en caso de incrementarse la base imponible previa a la compensación, mantendrá este su derecho a compensar en el propio ejercicio la cantidad pendiente que corresponda [931]. Las consecuencias que derivan de este supuesto serán idénticas que las del anterior, siendo indiferente su calificación como opción o derecho.

La tercera hipótesis acaecerá en aquellos casos en los que el sujeto pasivo aun habiendo autoliquidado una base imponible positiva previa a la compensación, decida no compensar importe alguno, o compensar una cuantía inferior al límite máximo previsto en la normativa en función de su base imponible positiva previa, no aprovechando así todo o en parte las bases imponibles negativas que tenía pendientes de compensación, repercutiendo esto sobre la cantidad resultante de la autoliquidación. Infiere el Órgano que *«el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex artículo 119.3 LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior»*, proscribiendo de este modo la rectificación. Aquí sí que ostentará relevancia el hecho de que el TEAC le otorgue al mecanismo de compensación de pérdidas la etiqueta de opción tributaria. Quizás la reticencia de la Administración de dar su brazo a torcer ante la calificación jurídica de tal mecanismo como un derecho pudiera responder a soslayar con ello el abuso por parte de los contribuyentes de declaraciones extemporáneas con el objetivo de la «ventaja financiera» que pudiera suponer tanto el cobro de intereses de demora como de devolución de ingresos indebidos [932], pudiendo encontrar de este modo un advenedizo método de financiación en caso de necesidad.

Un último escenario surgirá cuando el contribuyente no hubiera presentado la autoliquidación estando obligado a ello. De este modo, al dejar de cumplir la más básica de sus obligaciones tributarias, argumenta el TEAC que *«transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración*

[931] *Vid.* Bonmatí Martínez, J. (2017). La compensación de bases imponibles negativas. *Cont4bl3*. Núm. 66, pág. 23.

[932] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación … Ob. cit., pág. 96.

extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos». Vemos como en este caso prohíbe el Tribunal tanto la rectificación promovida por el obligado, como en el ámbito de algún tipo de procedimiento tributario. Ante ello volvemos a traer a colación una interesante apreciación de Montesinos Oltra que versa sobre lo contradictoria que pudiera parecer la diferencia en el tratamiento que emana tanto de la primera como de esta última hipótesis ya que si ante la ausencia de la presentación de la autoliquidación, cabría deducir *«que el contribuyente sí se ha enfrentado dentro del plazo reglamentario entre la alternativa entre compensar o no formando su voluntad»*. Continúa el autor, partiendo de la base de que hubiera decidido no aplicar la opción mediante la no presentación en plazo, *«cabe preguntarse por qué no es así cuando se demuestra que en una autoliquidación presentada en plazo se ocultó renta con la que podría haberse compensado o en la que se dejó de compensar para aplicar de forma improcedente alguna otra minoración»* [933].

Debemos también subrayar que, ciñéndonos estrictamente al contenido del artículo 119.3, en aquellos supuestos en que la autoliquidación se presenta, técnicamente no podríamos estar hablando de rectificación, porque en teoría no habrá nada que rectificar.

Por su parte, la falta de presentación de una liquidación o autoliquidación dentro del período voluntario no está sancionado dentro de nuestro ordenamiento con la proscripción de poder ejercitar los derechos que los obligados tributarios ostenten. Por ello, de darse el caso, implicaría tanto una infracción del principio de tipicidad como el de capacidad económica [934].

Inferimos tras esto que de todas las situaciones expuestas, en la mitad se daría luz verde a la posibilidad de rectificación de las bases imponibles negativas. Concretamente en aquellos supuestos en los que el contribuyente no hubiera compensado ninguna al carecer de base imponible positiva o, cuando habiendo compensado la totalidad de lo que legalmente correspondiese, en caso de un incremento posterior de la base imponible previa, tanto por el contribuyente como por la Administración.

Sensu contrario, la posibilidad de instar la rectificación estaría proscrita a juicio del TEAC en los casos en los que en los que el sujeto pasivo, pudiendo haber compensado una mayor cantidad de bases imponibles negativas no lo

[933] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación … Ob. cit., pág. 98.
[934] *Vid.* Sánchez Gil, N. (2018). Compensación… Ob. cit., pág. 89.

hubiera hecho, o directamente, cuando no hubiera presentado la autoliquidación en período voluntario.

Aborda Sánchez Gil el contenido desde esta resolución desde un punto de vista ciertamente interesante: la última autoliquidación en la vida societaria del sujeto pasivo. Aplicando este criterio de un modo estricto, una sociedad que se hubiera disuelto y autoliquidase de manera extemporánea el tributo, en el supuesto de que esta entidad tuviera bases imponibles negativas pendientes de compensar, ya no podría materializar tal compensación, por el mero hecho de presentar el modelo fuera del plazo reglamentario [935]. De este modo se estaría violando principios tributarios fundamentales, como pudiera ser el de capacidad económica.

5.2.3.2 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2019

Podríamos preguntarnos qué sucedería en aquellas situaciones en las que el contribuyente, no habiendo compensado base imponible negativa alguna o habiendo compensado un importe menor al que estaba facultado, experimenta un aumento de bases imponibles pendientes de compensación de ejercicios anteriores, motivado ello por alguna resolución económico-administrativa o judicial. Esta hipótesis no estará recogida entre las previstas en la Resolución recién analizada. Sin embargo, el TEAC hará lo propio en su Resolución de 16 de enero de 2019.

En su criterio –matizando el previsto en la Resolución dictada dos años antes–, ante la hipótesis que acabamos de exponer dispondrá el Tribunal que *«deberá admitirse que, en declaración complementaria o, en su caso, en el marco de unas actuaciones de aplicación de los tributos, opte por sí compensar o por compensar un importe de bases imponibles negativas superior al que compensó inicialmente, siendo indisponibles, en todo caso, las cantidades de bases imponibles negativas por las que sí se pronunció (optó)».*

Acto seguido, pondrá sobre el tablero la cláusula *rebus sic stantibus*, que será aplicable a lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT, pero con matices. Argumentaba el Órgano Administrativo que si la situación en que se ejercitó la opción primigenia experimentara alguna variación *ex-post*, siempre que esta tuviera como *«causa última»* una improcedente actuación de la Administración, *«que en su día minora unas bases imponibles negativas con una actua-*

[935] *Vid.* Sánchez Gil, N. (2018). Compensación… Ob. cit., pág. 89.

ción que los Tribunales terminan anulando», procederá la variación de la opción inicialmente emitida. Con esto vemos como se experimentaba un somero avance en favor de la defensa del contribuyente, que únicamente florecía bajo un estricto y tasado marco.

Entendemos en este punto por tribunales, tanto los Tribunales Económico-Administrativos, como los jurisdiccionales. Quedarían fuera de esta frontera pues, aquellos supuestos en que las bases imponibles negativas a compensar de ejercicios anteriores experimentaran un aumento debido a una liquidación girada por la Administración en el seno de un procedimiento tributario. Ello se desprende del Fundamento Jurídico 9.º, en el que se establece que, si una base imponible negativa pendiente de compensar objeto de autoliquidación es posteriormente anulada o minorada por la Inspección, el contribuyente o bien ya no podrá compensarla, o sólo podrá hacer lo propio con la que hubiera sido objeto de liquidación por la Inspección. De no ser así, podría incurrirse en la infracción prevista en el artículo 195.1 de la LGT. Evidentemente si con posterioridad a la hipotética liquidación de la Administración, esta resulta anulada por la decisión de un tribunal, nos encontraríamos en el supuesto previamente mencionado. Ante ello se manifiesta Calvo Vérgez sosteniendo que *«no se trataría por tanto en realidad de una modificación de la opción previa, sino de la posibilidad de optar respecto de algo nuevo por un cambio de la situación que hubiese tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración»* [936].

Realmente, más que un cambio de la opción previa, a lo que abre la puerta el TEAC es a la posibilidad de optar respecto de *«algo nuevo»* acerca de lo que previamente no se había podido optar. Eso sí, siempre y cuando la causa última fuera una improcedente actuación de la Administración. Montesinos Oltra, tras esta matización de criterio efectuada en esta Resolución inferirá que se *«trata de alcanzar la cuadratura del círculo, pero lo cierto es que su decisión sigue presentando* […] *algunos problemas de encaje normativo y ciertas contradicciones lógicas, comenzando por el hecho de que hace depender la amplitud del derecho a compensar cantidades adicionales en un procedimiento de comprobación del devenir de otros procedimientos distintos»*, infiriendo a renglón seguido que *«olvida el TEAC que lo que está sujeto a elección* […], *no es el derecho a compensar en sí* […], *sino el ejercicio de este derecho, que*

[936] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 24.

depende no sólo del importe de las bases negativas compensables, sino también de las rentas positivas con las que se pueden generar» [937].

Los mismos criterios de ambas Resoluciones analizadas, serían reiterados, en las del 9 de abril de 2019 [938], 14 de mayo de 2019 [939], 22 de julio de 2021 [940], y 22 de septiembre de 2021 [941]. No obstante, la Resolución del 4 de abril de 2017, sería anulada por la SAN de 11 de diciembre de 2020, que acto seguido analizaremos, por no ser ajustada a derecho. Con posterioridad, seguiría el TEAC el criterio que emana de la STS de 30 de noviembre de 2021.

5.2.4 **Parecer de la jurisprudencia en relación con la rectificación de bases imponibles negativas**

5.2.4.1 Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020

De la STS 1102/2020 deriva un concepto que el Alto Tribunal hará suyo, aunque de manera dúctil el Tribunal Económico-Administrativo Central ya lo había puesto de manifiesto en su Resolución del 4 de abril de 2017, sometido eso sí a unos estrictos requisitos que no serán previstos en la referida Sentencia. Hablamos de la irrevocabilidad de las opciones tributarias.

En su Fundamento de Derecho 3.º, dictamina que, el artículo 119.3 de la LGT, establece como regla general la irrevocabilidad de la opción, encontrando ello su fundamento jurídico en soslayar los abusos de los contribuyentes, así como el respeto a la seguridad jurídica.

Ante esto, después de preguntarse si cabría alguna flexibilización del citado precepto, concluye que *«la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados* […] *amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una*

---

[937] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2019). La compensación de bases imponibles negativas como ejercicio de una opción tributaria: ¿acierto definitivo o perseverancia en el error por parte del TEAC? *Carta Tributaria.* Núm. 50.

[938] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de abril de 2019; RG (3285/2018).

[939] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 14 de mayo de 2019; RG (6054/2017).

[940] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de julio de 2021; RG (2098/2020).

[941] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de septiembre de 2021; RG (25/2020).

modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios».

Vemos así como abre la puerta a una posible revocabilidad de las opciones tributarias en aquellos supuestos en los que las circunstancias sustanciales inherentes a las mismas presenten una modificación. Del mismo modo exige al legislador que su delimitación jurídica, así como sus consecuencias sean ciertas y precisas. Concluye Calvo Vérgez ante esta postura jurisprudencial que tal irrevocabilidad se verá afectada en aquellos *«supuestos en los que una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecte a los principios de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica»* [942].

Del contenido de la STS podemos argumentar que si bien es cierto que las opciones fiscales podrán ser objeto de modificación, no menos cierto será que bajo los supuestos que en aquella se recogen. En este punto de la línea jurisprudencial todavía no estaría previsto ejercer una opción tributaria mediante el ejercicio de una declaración extemporánea o bien modificarla fuera del plazo establecido de manera reglamentaria siempre que la situación se mantuviera *ceteris paribus*. Al respecto, sostiene García Novoa que *«se someterían las opciones a una suerte de rebus sic stantibus, en tanto cesaría su irrevocabilidad si se alteran las circunstancias»* [943].

El sentido previsto en esta Sentencia se reiteraría con posterioridad en las STSS de 15 de octubre de 2020, de 21 de octubre de 2020 [944], de 29 de octubre de 2020 [945] o en la de 2 de marzo de 2021 [946]. Por su parte, el TEAC, se apoyará en ellas para justificar el criterio que sostiene en su reciente Resolución del 23 de enero de 2023 [947], cuyo contenido es el que sigue *«la irrevocabilidad de las opciones tributarias debe interpretarse y entenderse "rebus sic stantibus", es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. Ahora bien, en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico* […] *vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación».* Resulta conveniente matizar al res-

[942] *Vid.* Calvo Vérgez, J. (2021). *La compensación…* Ob. cit., pág. 31.
[943] *Vid.* García Novoa, C. (2021). El Tribunal… Ob. cit., pág. 2.
[944] Sentencia del Tribunal Supremo 3520/2020, de 21 de octubre de 2020; ECLI:ES:TS:2020:3520.
[945] Sentencia del Tribunal Supremo 3571/2020, de 29 de octubre de 2020; ECLI:ES:TS:2020:3571.
[946] Sentencia del Tribunal Supremo 1114/2021, de 24 de marzo de 2021; ECLI:ES:TS:2021:1114.
[947] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 23 de enero de 2023; RG (7110/2021).

pecto que tal Resolución no versa acerca de la compensación de bases imponibles negativas, sino de otras opciones tributarias previstas en el ordenamiento societario, concretamente sobre la libertad de amortización. Realizamos tal inciso debido a que como posteriormente veremos, en esa fecha, la calificación de la práctica compensatoria habría cambiado de paradigma.

5.2.4.2 Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020

Originada en el recurso contencioso-administrativo n.º 239/2017, interpuesto contra la Administración General del Estado por la entidad que vio desestimada su reclamación económico-administrativa n.º 1510/13, mediante la Resolución del TEAC del 4 de abril del 2017.

En su Fundamento de Derecho 2.º, comienza la AN dejando entrever cual será el sentido de su fallo, ya que estima el razonamiento de la pretensión actora. Rechaza, de este modo, la consideración de la práctica de compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria, ostentando esta, bajo su criterio, la calidad de derecho o facultad del contribuyente que *«no es susceptible de ser limitada temporalmente, porque no existe cobertura legal, y que la limitación impuesta por las resoluciones recurridas es contraria al principio constitucional de capacidad contributiva, al que se refiere el artículo 31 de la Constitución de 1978»*.

Empero, continúa argumentando el Órgano que resultará indiferente la calificación jurídica del mecanismo de compensación de bases imponibles como un derecho o una opción [948], debido a que, al ser canalizadas mediante una autoliquidación, les será aplicable el artículo 120 de la LGT –Autoliquidaciones–, en detrimento del artículo 119 de la misma norma –Declaración tributaria–, propio de las liquidaciones, debido al régimen jurídico diferenciado que tienen ambas figuras [949].

Por ello sostiene que la compensación de bases imponibles negativas no estará sujeta a la limitación temporal prevista en el artículo 119.3, sino a lo

[948] Perdiendo así una oportunidad de oro de adoptar el mismo criterio que ciertos TSJ ya estaban adoptando acerca de la calificación del mecanismo de compensación de bases imponibles negativas como un derecho. *Vid.* Alvárez Barbeito, P. (2021). Rectificación extemporánea de una autoliquidación para compensar bases imponibles negativas. Análisis de la SAN de 11 de diciembre de 2020, rec. Núm. 439/2017. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 457, pág. 120.

[949] Al respecto, argumenta Menéndez Moreno que *«no parece que se*a […] *una fundamentación jurídica suficiente para resolver la cuestión que se dilucida»*. *Vid.* Menéndez Moreno, A. (2022). Derechos y opciones en materia tributaria (I)… Ob. cit., pág. 7.

dispuesto por el 120.3 ambos de la LGT, relativo este último a la rectificación de autoliquidaciones. Bajo nuestro punto de vista, pudiera este criterio resultar ciertamente controvertido, ya que *stricto sensu* una autoliquidación también tendrá la consideración de declaración, a tenor del referido artículo 119 de la LGT. Si la autoliquidación es una *«especie»* en el género de la *«declaración»*, no sería tan descabellado someterlas también al artículo 119.3 de la LGT [950].

La misma conclusión sostendrá Montesinos Oltra, que irá un paso más allá al argumentar que, partiendo de la discutible fundamentación de la referida Sentencia, debería llegarse a la errónea conclusión de que únicamente estarían sujetas al régimen de irrevocabilidad previsto en el artículo 119.3 de la LGT aquellas opciones que debieran ejercerse, solicitarse o modificarse mediante una declaración censal [951]. Idéntica línea argumentativa comparte Cordero González, al sostener *«la mera ubicación del artículo 119.3 de la LGT no permite excluir su aplicación a las opciones que ejercen al autoliquidar, concebida esta como una modalidad de declaración»* [952]. Sin embargo, advierte la misma autora de la existencia de posturas contrarias, como las sustentadas por Fernández Junquera [953] o Martínez Muñoz [954].

Contradirá de este modo la Sentencia aquí expuesta el criterio que venía emanando del TS en sentencias ya analizadas como la del 22 de noviembre de 2017, en las que abordaba la cuestión de que las autoliquidaciones son una clase o modalidad de declaraciones, conclusión con la que nos alineamos totalmente.

Vemos como la Audiencia Nacional da luz verde a la rectificación de la compensación de bases imponibles negativas, independientemente de si la autoliquidación es presentada de forma extemporánea. A pesar de esto, alcanza tal posición, en nuestra opinión, mediante un método erróneo, ya que lo correcto sería hacerlo a través de una clarificación jurídica diáfana de la práctica

---

[950] *Vid.* Fernández-Lomana García, M, (2022). Compensación… Ob. cit., pág. 2. En sentido de la Sentencia del Tribunal Supremo 3267/2020, de 15 de octubre de 2020; ECLI:ES:TS:2020:3267.

[951] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación … Ob. cit., pág. 68.

[952] *Vid.* Cordero González, E.M (2021). Compensación de bases imponibles negativas y opciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 461-462, pág. 82.

[953] La referida autora considera que no existe contradicción entre los artículos 120 y 119, ambos de la LGT, ya que distinguen los conceptos de autoliquidación y declaración. *Vid.* Fernández Junquera, M. (2004). Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión En Ortega Calvo, R (Dir.). La nueva Ley General Tributaria. Civitas. Madrid, pág. 377.

[954] Quien argumentaba que las declaraciones y las autoliquidaciones son dos formas diferentes de inicio de la gestión tributaria y, por ello, la aplicación del artículo 119.3 de la LGT pudiera no incluir a las segundas. *Vid.* Martínez Muñoz, Y. (2010). Las opciones en la Ley General Tributaria. En Arrieta Martínez de Pisón, J. (Dir.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Aranzadi. Navarra, pág. 427.

compensatoria y no canalizarla a través de los sistemas previstos para efectuar la liquidación de la deuda tributaria.

5.2.4.3 Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021

Una vez puesta de manifiesto la posible rectificación de las bases imponibles negativas –aunque sujeta a los criterios interpretativos de la Administración o Jurisprudencia, sin una delimitación concisa de su proceder o de sus consecuencias– podríamos preguntarnos qué sucedería en aquellos supuestos en los que el contribuyente tuviera pretensión de modificar bases imponibles negativas pendientes de compensación autoliquidadas en un ejercicio no prescrito, pero generadas en un ejercicio con la prescripción ganada.

Acerca de ello pivota la STS 3131/2021[955], que resuelve el recurso de casación n.º 1118/2020, interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2019. El objeto del citado recurso – tal y como emana del Fundamento de Derecho 1.º– consiste en resolver el asunto, así como fijar jurisprudencia acerca de la cuestión de la viabilidad de solicitar la rectificación de un ejercicio no prescrito, pero con relación a períodos prescritos, sobre los cuales se solicita del mismo modo la rectificación de autoliquidaciones presentadas en los últimos diez años, con el fin de *«permitir aflorar»* bases imponibles negativas que resultarían compensables en el ejercicio sin la prescripción ganada.

En síntesis, sostiene el Alto Tribunal en el Fundamento de Derecho 5.º –a efectos de fijación de jurisprudencia– que *«la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción»* aun siendo posible *«no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer* ex novo *bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos»*. Encuentra esto su justificación en *«que no puede extendérsele el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto»*. Infiriendo de este modo que, aunque la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del período impositivo, no faculta a crear también las bases negativas a efectos de tal compensación.

[955] Sentencia del Tribunal Supremo 3131/2021, de 22 de julio de 2021; ECLI:ES:TS:2021:3131.

5.2.4.4 Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021

La ya analizada STS 4394/2021 sentó jurisprudencia al determinar la calificación jurídica de las bases imponibles negativas como un derecho autónomo del contribuyente y no como una opción tributaria, por lo que desarticulaba para su aplicación lo previsto en el artículo 119.3 de la LGT.

En concreto, en su Fundamento de Derecho 4.º, dispuso el Alto Tribunal que *«la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible* […] *es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios»*. Ante ello, trajo a colación dos resoluciones del TEAC, en las que así lo hacían ver previo a toda la controversia generada en los últimos años; concretamente las de 10 de abril de 2002 [956] y 19 de diciembre de 2005 [957]. Concluía de un modo rotundo que *«la decisión de compensar o no las BIN no es una opción tributaria, ex art. 119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho»*.

Así las cosas, la referida Sentencia fijó como criterio interpretativo que *«en el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT»*.

De este modo, este pronunciamiento vino a contradecir tanto a la doctrina administrativa como a la jurisprudencia existente hasta el momento, borrando la mácula que existía sobre la práctica de la compensación de bases imponibles negativas y poniendo fin a la elevada controversia generada en los años previos.

---

[956] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 10 de abril de 2002; RG (2212/2002).

[957] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, del 19 de diciembre de 2005; RG (3583/2005).

Bajo nuestro punto de vista, con ello se produjo un ingente beneficio en favor del contribuyente soslayando así la posición de privilegio que venía manteniendo la Administración. De manera adicional puede afirmarse también, que, tras el fallo de la Sentencia, se produjo un afianzamiento de la seguridad jurídica, tipicidad y una mayor eficiencia en el cumplimiento del principio de capacidad económica.

Podemos ver cómo tanto las SSAN del 11 de diciembre de 2020 y la de 18 de febrero de 2021, como la STS del 30 de noviembre de 2021, llegaron al mismo destino, pero empleando una vía diferente.

Por su parte las SSAN sostienen que a las autoliquidaciones reguladas en el artículo 120 de la LGT, no le resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 119.3 de la misma norma al no tratarse de liquidaciones en sentido estricto y, por lo tanto, las bases imponible negativas autoliquidadas quedarían fuera de ese coto.

Por otra parte, la STS califica a la compensación de bases imponibles negativas como un derecho autónomo, no siendo de aplicación lo previsto en este último precepto por no tener la consideración de opción tributaria. Por ello, en el ámbito fiscal, la calificación jurídica de los conceptos resulta primordial para poder llevar a cabo la aplicación de los tributos de la manera más fiel posible [958].

A modo de epítome, procede realizar una distinción conceptual en el ámbito del criterio que en la actualidad sustenta el Alto Tribunal. Tal y como señala Ruibal Pereira [959], cabría diferenciar la presentación extemporánea del derecho a compensar las bases imponibles negativas de la modificación del mismo.

Ante la primera de las hipótesis, tras la STS del 30 de noviembre de 2021, al configurarse la práctica compensatoria como un derecho autónomo del contribuyente y no una opción tributaria, quedará fuera de las fronteras de la limitación prevista en el artículo 119.3 de la LGT. Por ello, la presentación de una autoliquidación con carácter extemporáneo en la que fuera incluida un derecho autónomo –bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensar– podría tener los efectos que de la normativa emanen, pero no podrá ser un óbice a la aplicación de aquel, habiendo de tener siempre presente e instituto de la prescripción. No obstante, a la misma conclusión había llegado antes la Audiencia Nacional en su sibilina Sentencia del 11 de diciembre de 2020.

---

[958] *Vid.* Fernández-Lomana García, M, (2022). Compensación… Ob. cit., pág. 3.
[959] *Vid.* Ruibal Pereira, L. (2022). La compensación... Ob. cit., págs. 237 y ss.

En relación con la segunda de las cuestiones anteriormente expuestas –la posterior modificación–, tal y como hemos indicado previamente, ha ido flexibilizándose con el tiempo, tanto por las Resoluciones del TEAC de 4 de abril de 2017 y 16 de enero de 2019, bajo supuestos ciertamente estrictos y haciendo uso de la cláusula *rebus sic stantibus*, como por la SAN del 11 de diciembre de 2020, y por las Sentencias del TS de 22 de noviembre de 2017, 15 de octubre de 2020 o 24 de marzo de 2021, en las que era traído a colación el principio de íntegra regularización.

Sin embargo, del mismo modo que antes, al haberse clarificado el concepto jurídico de la compensación de bases imponibles negativas como un auténtico derecho, entendemos ahora, esgrimiendo un criterio similar que, al no estar sujeto a lo dispuesto por el artículo 119.3 de la LGT, podrá realizarse su posterior modificación. Es más, inclusive podrían modificarse aquellas bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación que fueran incluidas en una presentación extemporánea, no perdiendo nunca de vista, claro está, la posible prescripción de la obligación tributaria.

5.3 SANCIONES RELATIVAS A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

5.3.1 **Previsión normativa**

La compensación improcedente de bases imponibles negativas tendrá consecuencias a efectos de la aplicación del régimen sancionador tributario que, tal y como es sabido está recogido en el Título IV de la LGT. Particularmente, el artículo 195 establece la *Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas de créditos tributarios aparentes*.

Atendiendo al párrafo primero de su primer apartado, constituirá una *«infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros»*. De este modo nos encontramos con la conducta objeto de ser sancionada, considerándose una infracción tributaria grave.

Por su parte, en el segundo párrafo también materializará la procedencia de esta infracción en aquellos supuestos en los que se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un ejercicio sin que se produzca falta de ingreso u obten-

ción indebida de devoluciones por haberse *«compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación»*.

En relación con lo anterior, la base de la sanción atenderá al importe indebidamente determinado o acreditado, consistiendo, por su parte, la sanción en una multa proporcional del 15 por ciento, debido a tener origen en cantidades indebidamente compensadas o deducidas en la base imponible, tal y como se deduce del segundo apartado del referido artículo. No obstante, si la infracción fuera relativa a cuota, la sanción ascenderá al 50 por ciento. [960]. Puede resultar ciertamente elevada esta última, ya que recordemos que previamente ya habrán sido multiplicadas por el tipo de gravamen correspondiente.

El tercer apartado del referido precepto dispone que las sanciones previstas en este último serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas de manera posterior por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a las referidas infracciones.

Sin embargo, es conveniente resaltar que, pese que el derecho que tiene la Administración para iniciar un procedimiento de comprobación o investigación de bases imponibles compensadas o pendientes de compensar prescriba a los 10 años, el plazo por acreditar incorrectamente créditos fiscales sigue siendo de cuatro años. De este modo si la comisión de tal infracción tiene lugar en el ejercicio de origen en el que consignó improcedentemente el crédito fiscal a aplicar, el derecho de la Administración a sancionarlo podría encontrarse prescrito cuando se lleve a cabo la comprobación de los créditos fiscales [961].

Esto se plasma en las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central del 21 de marzo de 2013 [962], 22 de abril de 2015 [963] o 14 de diciembre de 2017 [964], en las que se establece como criterio *«en el caso de que el importe falseado o inexacto del saldo pendiente de aplicación en ejercicios futuros se deba a que la base imponible negativa se autoliquidó incorrectamente en el ejercicio origen de la misma, la infracción tributaria por determinar incorrectamente la base negativa a trasladar a ejercicios siguientes, se*

---

[960] En la Ley General Tributaria del año 1963, establecía una sanción de un 10 por ciento cuando la infracción incidía en la base y de 15 por ciento si esta afectaba a la cuota.

[961] *Vid.* Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). La prescripción… Ob. cit., pág. 113; Cordero González, E.M. (2016). El derecho…Óp. Cit.

[962] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 21 de marzo de 2013; RG (1635/2011).

[963] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de abril de 2015; RG (3831/2012).

[964] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 14 de diciembre de 2017; RG (4456/2014).

debe sancionar en el ejercicio origen en que se autoliquidó incorrectamente dicha base imponible negativa».

Atendiendo a la infracción recogida en el primer párrafo del referido precepto, tendrá la consideración de preparatoria y de potencial perjuicio económico, sancionable de forma independiente aun cuando llegue a probar algún tipo de daño patrimonial a la Administración [965]. Ante ello Cordero González sostiene, poniendo de manifiesto su relación con la infracción prevista en el art. 191 LGT –*Infracción ordinaria por dejar de ingresar*– que si *ex-post* la compensación llegara a realizarse, ambas conductas serían sancionables por separado; aunque a tenor del principio *non bis in ídem*, el art. 195 contempla la deducción de la sanción impuesta por la conducta preparatoria. De este modo, infiere con acierto la citada autora que en tanto *«la incorrección de las bases se comprueba y sanciona antes de su aprovechamiento en posteriores declaraciones, la adopción de idéntica sanción con independencia de la culpabilidad del sujeto infractor se encuentra en contradicción con los principios elementales del Derecho sancionador, siendo en muchos casos, desproporcionada»*. Esto es debido a que, aunque la LGT prevea la deducción de la sanción impuesta por la primera conducta, no alcanza la devolución del exceso sobre la segunda si fuera superior, lo que llevaría a castigar en mayor medida la conducta preparatoria que la del resultado. [966] En sentido parecido se posicionará Pérez Royo al esgrimir que este tipo de infracción –195 LGT– será descubierta en no pocas ocasiones junto con la de falta de ingreso u obtención de devoluciones indebidas por el mismo sujeto, de ahí que esté prevista la deducción del tercer apartado del referido artículo [967].

Por su parte, en relación con el elemento subjetivo del tipo infractor, el artículo 195 omite cualquier referencia al mismo, lo que provocaría que podría cometerse de forma dolosa o culposa o con cualquier grado de negligencia, a tenor del art. 183.1 de la propia LGT [968]. Cabe señalar que la jurisprudencia entiende aplicable esta infracción, tanto en los supuestos de ocultación, falseamiento de datos u otras conductas dolosas, como en aquellos casos en los que las bases imponibles negativas proceden de la incorrecta aplicación de la normativa

---

[965] *Vid.* Pérez Royo, F. (2017). *Derecho Financiero y Tributario*. *Parte General*. Thomson Reuters. Madrid, pág. 430;

[966] *Vid.* Cordero González, E.M. (2017). *Las Bases...* Ob. cit., págs. 223 y 224; Aneiros Pereira, J. (2001). *Las sanciones tributarias*. Marcial Pons. Madrid, pág. 97.

[967] *Vid.* Pérez Royo, F. (2017). *Derecho…* Ob. cit., pág. 431.

[968] *Vid.* López López, H. (2009). *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. *Aranzadi*. Navarra, pág. 206.

tributaria [969]. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo 1743/2012 [970], en su Fundamento de Derecho 3.º sostiene que la sanción es aplicable incluso en los casos de negligencia simple. En este particular caso derivaba de un error en la determinación de un ajuste extrafiscal en la base imponible del IS.

Acudiendo ahora a la infracción prevista en el segundo párrafo del apartado primero del artículo 195 de la LGT, sus implicaciones fácticas adquieren una mayor dificultad. Al respecto, Montesinos Oltra afirma que el motivo de este párrafo tiene su causa en el abandono de la consideración por parte de la LGT de la compensación de bases imponibles negativas como el ejercicio de una opción, soslayándose de este modo los problemas de tipicidad que se planteaban con anterioridad al hilo de la comprobación administrativa de la referida práctica [971].

En estos casos, se entenderá por cantidad indebidamente acreditada o determinada –base de la sanción– al incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales del ejercicio. La sanción seguirá siendo una multa pecuniaria proporcional de un 15 por ciento en tanto se trate de partidas a compensar o deducir en la base o, un 50 por ciento en la cuota. No obstante, la norma comprende supuestos variopintos, existiendo cierta contradicción entre la magnitud que se toma en consideración para determinar la base de la sanción y aquella que se toma para aplicar el 15 o 50 por ciento, por lo que resulta poco acorde tal redacción con el principio de tipicidad [972]. En este sentido, Gómez Mourelo destaca que el porcentaje va a depender de la génesis de las cantidades indebidamente declaradas que emanen de la comprobación o investigación, así, en tanto sean relativas a la base, hablaremos de un 15 por ciento y si lo son a la cuota, de un 50 por ciento [973].

Podría resultar aclaratorio el abanico de hipótesis expuesto por Cordero González en relación con las posibles situaciones que podrían incurrir en el ámbito de este precepto. Son las que siguen: declaración incorrecta de renta que queda absorbida por una base negativa pendiente; declaración incorrecta de renta neta que queda absorbida por deducciones en la cuota pendientes de aplicación; declaración incorrecta de renta neta que queda absorbida en parte por

---

[969] *Vid.* Calderón González, J.M. (2018). Bases imponibles negativas: régimen sancionador. *Carta Tributaria*. Núm. 41, pág. 10. El referido autor pone de ejemplo SAN 30 de junio de 2017, recurso 634/2015, en su FJ 3.º o la STS de 4 de junio de 2015, RC 3190/2013.

[970] Sentencia del Tribunal Supremo 1743/2012, de 8 de marzo de 2012; ECLI:ES:TS:1743/2012.

[971] *Vid.* Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación… Ob. cit., pág. 73.

[972] *Vid.* Cordero González, E.M. (2017). *Las Bases...* Ob. cit., págs. 249 y 250.

[973] *Vid.* Gómez-Mourelo Castelo, C. (2005). *El nuevo régimen sancionador comentado*. *La Ley*. Madrid, pág. 384.

bases imponibles negativas pendientes y en parte por deducciones en la cuota pendientes de aplicación; declaración incorrecta (excesiva) de deducciones en la cuota que al regularizarse quedan absorbidas por bases imponibles negativas pendientes de aplicación; declaración incorrecta (excesiva) de deducciones en la cuota que al regularizarse quedan absorbidas por otras deducciones en la cuota pendientes de aplicación; y declaración incorrecta (excesiva) de deducciones en la cuota que al regularizarse quedan absorbidas por bases imponibles pendientes de compensación en la base y otras deducciones en la cuota [974].

5.3.2 **Exoneración por interpretación razonable de la norma y regularización voluntaria**

5.3.2.1 Interpretación razonable de la norma

En el segundo apartado del artículo 179 de la LGT –*Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias*–, están recogidas aquellas acciones u omisiones tipificadas en las leyes que no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria consistiendo en *numerus clausus* de supuestos. Concretamente, a efectos de nuestro estudio nos interesa la letra *d)* en la que se establece que cuando se hubiera puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ello no generará responsabilidad por infracción tributaria. No obstante, el problema de este criterio es la subjetividad que lo acompaña.

Para intentar matizarlo un poco establece el legislador que *«se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley»*. Ante esto continúa *«tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados»*. Refiriéndose en este particular supuesto al artículo 88 de la LGT –*Consultas tributarias escritas*– y al ulterior artículo 89

[974] *Vid.* Cordero González, E.M. (2017). *Las Bases...* Ob. cit., págs. 249 y 250.

de la misma norma –*Efectos de las consultas tributarias escritas*–. Sin embargo, una excepción existirá para todo ello, recogida en el artículo 206 de la propia LGT, la infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

Uno de los hándicaps más evidentes de la exclusión de responsabilidad de las infracciones tributarias es que adquiere un tinte ciertamente subjetivista. Al hilo de ello, en la STS 1517/2017 [975], resolviendo un recurso de casación para la unificación de doctrina, reconoce el Alto Tribunal en su Fundamento de Derecho 5.º que *«el ámbito sancionador específicamente tributario, se ha de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables»* a lo que apuntilla con posterioridad justificando la divergencia que pudiera emanar entre similares casos *«que la diferencia entre pronunciamientos se debe exclusivamente a las particulares circunstancias concurrentes en cada supuesto»*.

5.3.2.2 Regularización voluntaria

Dentro del mismo precepto que acabamos de analizar, pero atendiendo ahora a su apartado tercero, se establece que aquellos obligados tributarios que regularicen de un modo voluntario su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes que fueran presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias en las que se hubiera incurrido por la presentación de aquellas. Eso sí, sin perjuicio por los posibles recargos por declaración extemporánea que pudieran surgir, así como las posibles infracciones por presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes [976].

En este particular caso, es evidente que la presentación espontánea de una autoliquidación rectificando las bases imponibles negativas indebidamente declaradas previamente, exime de responsabilidad por la infracción prevista en el artículo 195 de la LGT [977]. Empero, el método previsto para canalizar esto no está en absoluto exento de polémica que en el siguiente apartado pondremos sobre el tablero.

---

[975] Sentencia del Tribunal Supremo 1517/2017, de 21 de abril de 2017; ECLI:ES:TS:2017:1517.

[976] *Vid.* Simón Acosta, E. (2009). La potestad sancionadora. en Calvo Ortega, R. (Dir.). *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Aranzadi. Navarra, pág. 888.

[977] *Vid.* Calderón González, J.M. (2018). Bases… Ob. cit., pág. 19.

5.3.3 **Posible concurrencia con otras sanciones**

Atendiendo al tercer apartado del artículo 195 de la LGT, las sanciones impuestas a tenor de este ostentarán el carácter de deducibles –en la parte proporcional– de las que pudieran proceder por las infracciones realizadas *ex-post* por un mismo sujeto infractor derivadas de la compensación o deducción indebida, sin que el importe a deducir pueda exceder, evidentemente, de las referidas sanciones.

Como bien es sabido, el artículo 180 de la LGT recoge el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, disponiendo su segundo apartado que la *«realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas»* a lo que a renglón seguido dispone que –entre otros supuestos– la sanción derivada de la infracción prevista en el art. 191 LGT, será compatible, con la que proceda, de ser el caso, por la aplicación de los arts. 194 y 195 de la misma norma.

5.3.3.1 Compatibilidad con el artículo 191 LGT. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación

Para que se produzca esta concurrencia, la indebida compensación de bases imponibles negativas deberá derivar de la falta de ingreso de la deuda tributaria, materializándose lo previsto por el artículo 191 de la LGT, que articulará una duplicidad en las sanciones derivadas de ambas infracciones.

Ambas podrán concurrir en la liquidación del mismo período. Piénsese por ejemplo que un contribuyente acredite o determine improcedentemente partidas negativas en la autoliquidación de un determinado período lo cual deriva en una reducción parcial o total de la deuda tributaria a ingresar. Al tratarse de conductas individualizables, no estamos vulnerando el principio de *non bis in ídem*[978], por el que el mismo hecho jurídico resulta sancionado dos veces. No obstante, tal y como establece el tercer apartado del artículo 195 LGT, la sanción impuesta derivada de la aplicación de este será deducible de la que pudiera derivar de la infracción prevista en el artículo 191 LGT, sin que dicho importe a minorar pudiera exceder al de la segunda infracción.

[978] *Vid.* Cordero González, E.M. (2017). *Las Bases...* Ob. cit., pág. 252.

Sin embargo, si de la compatibilidad entre este último artículo y del segundo párrafo del 195.1 de la LGT hablamos, adquirirá ello cierto grado de complejidad. Tal y como ya hemos puesto de manifiesto, en él se recogían aquellos supuestos en los que la compensación de bases imponibles negativas se llevara a cabo en un procedimiento de comprobación para absorber rentas que no fueron objeto de declaración o deducciones improcedentes. Pues bien, esto también puede concurrir con lo previsto en la infracción del artículo 191 LGT. Encuentra su articulación en el complejo artículo 13 del Reglamento general sancionador tributario [979], del que se extraen varios supuestos. De este modo nos parece oportuno replicar las palabras de Cordero González acerca del establecimiento de los más interesantes a efectos de nuestro estudio: *«si se hubiera declarado incorrectamente renta neta y ese aplican cantidades pendientes en la base [art. 13.2. a)] o simultáneamente en la base y en la cuota [art. 13.2 c)]; si se hubiera declarado incorrectamente tanto la renta neta del período como las cantidades a deducir o los incentivos fiscales de dicho período, aplicándose cantidades pendientes de compensación en la base y en la cuota [art. 13. 4 b)]»* [980].

5.3.3.2 Compatibilidad con los artículos 193 LGT. Infracción por obtener indebidamente devoluciones y 194 LGT. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones

Otro posible solapamiento del artículo 195, podría producirse con aquella infracción concerniente o bien a la obtención indebida de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, o a su solicitud.

Como bien es sabido, de una autoliquidación del IS podría resultar una cantidad negativa –a devolver– en aquellos supuestos en los que de la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta o de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, resultara un importe superior al de la obligación tributaria principal. En tanto estuviera motivado por haber declarado de forma incorrecta bases imponibles a compensar, podría dar lugar a ambas infracciones.

Esto se faculta mediante el art. 194.2 de LGT, al disponer este que *«constituye infracción tributaria solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al*

[979] Introducido por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

[980] *Vid.* Cordero González, E.M (2017). *Las Bases...* Ob. cit., pág. 255.

mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191, 192 ó 195 de esta ley». Como vemos, se refiere de manera expresa a beneficios o incentivos fiscales, lo que no atañe a nuestro particular supuesto, que era relativo a la solicitud indebida de devoluciones de la normativa de cada tributo, debido a la compensación de bases imponibles negativas de manera improcedente.[981] Por su parte, el 193 LGT ninguna restricción establece al respecto.

5.3.3.3 Compatibilidad con los artículos 200 LGT. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales y 201 LGT. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación

También pudiera advertirse una coexistencia con la infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales, o de facturación o documentación. Piénsese en el supuesto de que una base imponible negativa tuviera su génesis en una inexactitud de las operaciones contables o de los libros registro o por el incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación. Sin embargo, en este hipotético caso, las sanciones no serían concurrentes pese a lo previsto por el artículo 180.2 de la LGT ya que, atendiendo a lo dispuesto por el *Reglamento general del régimen sancionador tributario*[982]ambas infracciones son incompatibles.

Concretamente, en el apartado cuarto de su artículo 16 –*Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales*– está establecido que se incurrirá en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en el artículo 200 de la LGT, *«cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral»*. Análogamente, el artículo 17 –Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación–, en su apartado tercero dispone que no se incurrirá en responsabilidad por la infracción recogida en el artículo 201 LGT *«cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 en relación con las obligaciones afectadas por dicho cumplimiento»*.

---

[981] *Vid.* Calderón González, J.M. (2018). Bases… Ob. cit., pág. 14.
[982] Aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Tal y como advierte Calderón González, ello es totalmente lógico, debido a que la sanción prevista en el artículo 195 de la LGT es una conducta preparatoria [983]. Por otra parte, el mismo autor trae a colación una acertada apreciación de Ramírez Gómez consistente en *«cuando exista tal relación de dependencia entre ambas infracciones la doctrina penalista y la jurisprudencia vienen entendiendo que sólo cabría sancionar por la conducta consumada, ya que si no, ello supondría una vulneración del principio non bis in ídem»* [984]. Postura parecida adoptará Malvárez Pascual, defendiendo que la infracción prevista en el art. 195 LGT no supone ningún riesgo para la recaudación en tanto la Administración compruebe la falta de procedencia de las bases imponibles negativas bastaría con sancionar la defraudación llevada a cabo. Por ello, el referido autor es ciertamente partidario de su supresión, independientemente de que pudiese valorarse la conducta preparatoria como un elemento de graduación de la sanción, calificándola de leve, grave o muy grave o, mismamente, establecer un porcentaje adicional de sanción sobre la parte de defraudación que estuviera motivada por la compensación improcedente, acreditada en un ejercicio previo [985].

[983] *Vid.* Calderón González, J.M. (2018). Bases… Ob. cit., pág. 13.

[984] *Vid.* Ramírez Gómez, S. (2000). *El principio non bis in ídem en el ámbito tributario*. Marcial Pons. Madrid, pág. 88.

[985] *Vid.* Malvárez Pascual, J.A. (2010). La adecuación a los principios penales de la infracción consistente en la acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en la base o cuota. Arrieta Martínez de Pisón, J. (Dir.) (*et al.*). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Aranzadi. Navarra, pág. 983.

BIBLIOGRAFÍA

Álvarez Barbeito, P. (2015). «Nuevo plazo de prescripción para comprobar bases imponibles negativas: análisis del Art. 26.5 LIS». *Quincena Fiscal* (14).

— (2021). «Rectificación extemporánea de una autoliquidación para compensar bases imponibles negativas. Análisis de la SAN de 11 de diciembre de 2020, rec. Núm. 439/2017». *Revista de Contabilidad y Tributación* (457).

Álvarez Melcón, S. (2003). «Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades». En J. Rubio Guerrero, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Ávila Guzmán, S. (2023). «La regularización íntegra como obligación de la administración tributaria: análisis jurisprudencial y propuestas de reforma normativa». *Nueva Fiscalidad* (4).

Agostini, A. (1983). *Les options.* París: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.

Aguilar Rubio, M. (2016). «El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* (50).

— (2017). «Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración». *Revista de Estudios Cooperativos. Monográfico* (126).

Albiñana García-Quintana, C. (1974). *El sistema fiscal en España.* Madrid: Biblioteca Universitaria Guadiana.

— (1980). «Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades». *Revista Española de Derecho Financiero* (27-28).

— (1983). *Sistema tributario español y comparado.* Madrid: Ediciones ICE.

Alonso Murillo, F. (1996). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades: Ley 43/1995, de 27 de diciembre, BOE del 28 de diciembre.* Madrid: McGraw-Hill.

Alonso Salcedo, I. (2013). «Compensación de bases imponibles negativas». En E. Abogados, *Impuesto sobre Sociedades. Régimen General. Tomo II.* Navarra: Aranzadi.

Amorós Rica, N. (1986). *Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Impuesto sobre Sociedades comentado por Narciso Amorós Rica [et al.].* Tomo IV (Vol. II). Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

Aneiros Pereira, J. (2001). *Las sanciones tributarias.* Madrid: Marcial Pons.

Aparicio Pérez, A. (1994). *La Imposición de la renta en la Ley de reforma del sistema tributario de 11 de junio de 1964.* Oviedo: Universidad de Oviedo. Servicio de Publicaciones.

— (2015). «La compensación de bases imponibles negativas». *Instituto de Estudios Fiscales-Documentos* (10).

Argilés Bosh, J. (1997). «Estudio sobre el comportamiento racional de las cooperativas en España inducido por el mecanismo contable y fiscal de compensación de pérdidas». *Revista de Contabilidad y Tributación* (170).

Asensio, X. (1998). «Régimen fiscal de las cooperativas». En J. Laorden & J. Arqués, *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo II. Regímenes especiales.* Madrid: Civitas.

Baéz Moreno, A. (2022). «Las obligaciones alternativas y los derechos de opción. Solución a un problema tributario desde el Derecho civil». *Revista Chilena de Derecho, 2* (1).

— (2005). «El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades». *Revista Española de Derecho Financiero* (128).

Banacloche Pérez-Roldán, J. (1981). *El Impuesto sobre Sociedades: estudio teórico y práctico.* Jaén: Hesperia.

— (1983). *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.* Jaén: Hesperia.

Barilari, A. &. (1992). *Lexique fiscal.* París: Dalloz.

Bas Soria, J. (2017). «Regímenes tributarios especiales. Régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas». En J. Sánchez Pedroche, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria.* Valencia: Tirant lo Blanch.

Benito Navarro, F. (2006). «La compensación de bases imponibles negativas en las Sociedades Patrimoniales». *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria* (5).

Berché Moreno, E. (2013). *Tratado sobre la Imposición directa.* Barcelona: J.M Bosch Editor.

Bonmatí Martínez, J. (2017). «La compensación de bases imponibles negativas». *Cont4bl3* (66).

Bueno Campos, E. (1986). «La base imponible». En Amorós Rica, N., *Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

Buireu Guarro, J. (1981). *Tratamiento contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Empresa.

Caamaño Anido, M. (2024). «El TS certifica la defunción de la prescripción tributaria». *Territorio Fiscal. CCS Abogados*.

Calderón González, J. (2012). «Doble límite a la compensación de bases imponibles negativas de sociedades procedentes de ejercicios anteriores a su integración en el grupo. Comentario a la Sentencia de TS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 22 de diciembre de 2011». *Tribuna Fiscal: revista tributaria y financiera* (260).

— (2018). «Bases imponibles negativas: régimen sancionador». *Carta Tributaria* (41).

— (2018). «Bases imponibles negativas: valoración constitucional. La tensión con los principios de legalidad, seguridad jurídica, confianza legítima, eficacia administrativa, buena fe, actos propios, justicia tributaria, capacidad económica y derecho a la prueba». *Carta Tributaria* (37).

Calvo Vérgez, J. (2015). «La comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos en el Impuesto sobre Sociedades y la necesaria protección de la seguridad jurídica». *Quincena Fiscal* (17).

— (2016). «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades». En I. Merino Jara, *La reforma del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

— (2020). «Determinación de las operaciones susceptibles de acogerse a la aplicación del régimen fiscal especial y sujetos a los que les es de aplicación dicho régimen». En J. Calvo Vérgez, *Fusiones y escisiones y escisiones de sociedades: aspectos prácticos, mercantiles y fiscales. La Ley.*

— (2020). «Participación en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquiriente». *La Ley* (3074).

— (2021). *La compensación de bases imponibles negativas en el IS.* Navarra: Aranzadi.

Cano Ortega, C. (2018). «La fusión heterogénea de cooperativas». Comunicación presentada al XVII Congreso Internacional de Investigadores en Economía Social y Cooperativa.

Carbajo Vasco, D. (1990). *Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas (1900-1976).* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

— (2006). «El régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas». En J. Rodríguez Ondarza, *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007.* Navarra: Aranzadi.

— (2014). «Restricciones a la compensación de bases imponibles negativas. Regulación hasta el 2015». *Práctico Impuesto sobre Sociedades. VLEX*.

— (2014). «Temas generales de la compensación de bases imponibles negativas antes del 2015». *Práctico Impuesto sobre Sociedades. VLEX*.

Casana Merino, F. (1996). «El devengo y la norma aplicable al supuesto de hecho». *Revista Española de Derecho Financiero* (90).

— (2014). «La compensación de bases, cuotas o deducciones procedentes de ejercicios prescritos». *Quincena Fiscal* (20).

— (2015). «La evolución normativa y la jurisprudencia y doctrina administrativa aplicables a la compensación de bases negativas en el Impuesto sobre Sociedades». *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales* (10).

Cayón Galiardo, A. (1997). *Los impuestos en España.* Navarra: Aranzadi.

— (2009). «Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente». *Revista Técnica Tributaria* (85).

Checa González, C. (1997). «Obligación real de contribuir». En F. &. Clavijo Hernández, *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales.* Valladolid: Lex Nova.

— (2000). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Marcial Pons.

Chico de la Cámara, P. (2005). *Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Dykinson.

Cid Miró, M. (2019). «Últimos coletazos de la prescripción del derecho a comprobar. Reflexiones a raíz de la STS de 30 de septiembre de 2019». *Fiscal Blog*.

Clavijo Hernández, F. (2003). «El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En J. Rubio Guerrero, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

— (2003). «Impuesto sobre Sociedades (II)». En J.J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular.* Madrid: Marcial Pons.

Coll Frechina, L. (1997). *La determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.* Barcelona: Cedecs.

Colmenar Valdés, S. (1997). «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades». *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* (13-2).

Company Parodi, T. (2018). *Las opciones tributarias en el ordenamiento español.* Valencia: Tirant lo Blanch.

Cordero González, E. (2015). «La comprobación de bases imponibles negativas y demás elementos procedentes de períodos prescritos en los Anteproyectos de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria y del Impuesto sobre Sociedades». *Instituto de Estudios Fiscales* (10).

— (2016). «El derecho a comprobar e investigar bases imponibles negativas, créditos fiscales y demás elementos originados en períodos prescritos, tras la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley General Tributaria». *Revista de Contabilidad y Tributación* (396).

— (2017). *Las Bases Imponibles Negativas en el Impuesto sobre Sociedades.* Navarra: Aranzadi.

Cordero González, E. (2020). «Compensación de BINS y regularización íntegra: la interpretación favorable del artículo 66 bis de la LGT en la SAN de 21 de noviembre de 2019». *AEDAF. Grupo de Expertos del Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad*.

— (2021). «Compensación de bases imponibles negativas y opciones tributarias». *Revista de Contabilidad y Tributación* (461 - 462).

— (2022). «La compensación de BINS es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT». *Revista de Contabilidad y Tributación* (467).

Corona Ramón, J. & Paredes Gómez, R (1996). *La reforma de la imposición empresarial en España.* Madrid: Instituto de Estudios Económicos.

Cruz Villalón, P. (1985). «Tres sentencias sobre el Decreto-ley (STC 29/1982,6 y 111/1983)». En M. Montero, *El Gobierno de la Constitución y en los Estados de Autonomía.* Barcelona: Diputació de Barcelona.

Cuesta Cabot, G. (2018). «Consideraciones sobre la subrogación en el aprovechamiento de las bases imponibles negativas en las fusiones». *Carta Tributaria* (34).

De Juan Casadeval, J. (2016). «La comprobación de créditos fiscales de ejercicios prescritos tras la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal* (10).

— (2021). «La controvertida utilización del decreto ley en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Constitucional* (123).

— (2021). «La impermeabilización del Impuesto sobre Sociedades al Decreto-Ley: la dudosa constitucionalidad del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre». *Nueva Fiscalidad* (1).

Delgado García, A. (2024). «Aspectos fiscales de las PYME». *Quincena Fiscal* (7).

Díaz-Arias, J. (2007). *Ley comentada del Impuesto sobre Sociedades.* Barcelona: Ediciones Deusto.

Díez-Alegría Frax, M. (1966). «El sistema legal de compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (61).

Domínguez Corvo, L. (2018). «La reserva de nivelación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades». *Técnica Contable y Financiera* (6).

Durán-Sindreu Buxadé, A. (2003). «Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades». En J. Rubio Guerrero, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Durán Cabré, J. & Esteller Moré, A. (2015). «La reforma fiscal 2014 y la opinión de los asesores fiscales». *Cuadernos de Información Económica*(245).

Eiroa Villarnovo, F. (1984). «Prólogo». En J. Quintás Bermúdez, *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Editorial Civitas.

Escuela de Inspección Financiera. (1984). *Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento.* Madrid: Servicio de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2012). *La prescripción tributaria (En la Jurisprudencia del Tribunal Supremo).* Valencia: Tirant lo Blanch.

ESTEBAN MARINA, A. (1990). *El Impuesto sobre Sociedades en la reciente jurisprudencia.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

— (1996) «Impuesto sobre Sociedades: cálculo de la base imponible». *Carta Tributaria* (240).

— (1997). «Impuesto sobre Sociedades: la compensación de pérdidas en la Ley 43/1995». *Revista de Contabilidad y Tributación* (175).

ESTEBAN MARINA, A. & VÁZQUEZ CANALES, C. (1984). «La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades: análisis histórico y régimen vigente». *Crónica Tributaria* (48).

FAJARDO GARCÍA, I.G (2006). «La fusión de cooperativas en la legislación española». *Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa* (17).

FALCÓN Y TELLA, R. (1997). «Decreto-ley, reserva de ley y deber de contribuir: nuevas orientaciones de la jurisprudencia constitucional». *Quincena Fiscal* (19).

— (2014). «La imprescriptibilidad del "derecho a comprobar e investigar" (que no es un "derecho" sino una potestad) y los límites derivados de la buena fe y la confianza legítima». *Quincena fiscal* (20).

— (2017). «Las nuevas "ocurrencias" de Hacienda en relación con el Impuesto sobre Sociedades: el RD-ley 3/2016, de 2 de diciembre». *Quincena Fiscal* (3).

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2004). «Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión». En R. Ortega Calvo, *La nueva Ley General Tributaria.* Madrid: Civitas.

FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA, M. (2020). «El juego del principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del TS». *Actualidad Administrativa* (4).

— (2022). «Compensación de bases imponibles negativas. STS de 30 de noviembre de 2021, rec: 4464/2020». *Actualidad Administrativa. Sección Hacienda Pública* (4).

FERREIRO LAPATZA, J. (1983). *Curso de Derecho Financiero Español.* Madrid: Marcial Pons.

— (1996). «Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades». *Quincena Fiscal* (5).

— (2005). «Apología contracorriente de la estimación objetiva». *Crónica Tributaria* (116).

FUENTES QUINTANA, E. (1961). «Los principios de reparto de la carga tributaria». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (41).

— (1990). *Las reformas tributarias en España: teoría, historia y propuestas.* Barcelona: Editorial Crítica.

GÓMEZ-MOURELO CASTELO, C. (2003). «Imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades». En J. Rubio Guerrero, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

— (2005). *El nuevo régimen sancionador comentado.* Madrid: *La Ley*.

GÓMEZ-TEMBLEQUE BERNAL, A. (2007). «Régimen especial de consolidación fiscal». En J. Rodríguez Ondarza, *El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007.* Navarra: Aranzadi.

GÓMEZ TABOADA, J. (2014). «Las obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis». *Diario La Ley* (8387).

GANDARILLAS MARTOS, S. (2006). *Garantías del contribuyente: prescripción y caducidad. Vol. III.* Madrid: Consejo General del Poder Judicial.

GARCÍA AÑOVEROS, J. (1974). «Algunos problemas de la compensación de pérdidas en el Impuesto de Sociedades». *Revista Española de Derecho Financiero* (1).

GARCÍA BERRO, F. (2014). «Los anteproyectos para la Reforma Tributaria. Más sombras que luces». *Revista Española de Derecho Tributario* (163).

— (2015). «La cláusula antiabuso en el régimen de neutralidad y pautas para su aplicación tras la intervención del Tribunal Supremo». *Revista de Contabilidad y Tributación* (393).

GARCÍA DÍEZ, C. (2017). «Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión». En J. Sánchez Pedroche, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria.* Valencia: Tirant lo Blanch.

GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA, R. (2015). «Las nuevas reservas de capitalización y nivelación y la compensación de bases imponibles negativas». *Carta Tributaria* (4).

GARCÍA MORENO, A. (1999). *La base imponible del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Editorial Tecnos.

GARCÍA NOVOA, C. (1997). «La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS». En P. Yebra Martul-Ortega, C. García Novoa, A. López Díaz, *Estudio sobre el Impuesto de Sociedades.* Granada: Comares.

— (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria.* Madrid: Marcial Pons.

— (2011). *Iniciación, interrupción y cómputo del plazo de prescripción de los tributos.* Madrid: Marcial Pons.

— (2017). «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social». En J. Sánchez Pedroche, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria.* Valencia: Tirant lo Blanch.

— (2021). *El Tribunal Supremo se pronuncia: la aplicación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria*. Obtenido de Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria.

GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. (1997). «La base imponible». En F. Clavijo Hernández & M. Fernández Junquera, *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales.* Valladolid: Lex Nova.

Garrigues Walker, B. L. (1967). *La empresa ante la Ley de Reforma del Sistema Tributario.* Madrid: Asociación para el Progreso de la Dirección.

Gonçalves Pereira, C. (2015). *Manual de la reforma tributaria.* Madrid: Wolters Kluwer. *La Ley*.

González Martínez, T. (2013). «Agrupaciones de Interés Económico, españolas y europeas y uniones temporales de empresas». En E. Abogados, *Impuesto sobre Sociedades, Regímenes especiales y especialidades territoriales. Tomo III.* Navarra: Aranzadi.

— (2016). «Dudas en los primeros compases de la reforma de la LGT». *Revista de Contabilidad y Tributación* (400).

Gota Losada, A. (1970). «La compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades». *Hacienda Pública Española* (5).

— (1988). *Tratado del Impuesto sobre Sociedades. Servicio de publicaciones.* Banco Exterior de España. Servicio de Estudios Económicos: Madrid.

Gutiérrez Viguera, M. (2014). *El nuevo Impuesto sobre Sociedades: aplicación práctica.* Madrid: Wolters Kluwer.

Hacienda, M. D. (1969). *Los impuestos en España.* Madrid: Minesterio de Hacienda, Servicio de Publicaciones.

Herrera Molina, P. (1990). *La exención tributaria.* Madrid: Colex.

Herrero de la Escosura, P. & González González, A. (2008). *Impuesto sobre Sociedades.* Valencia: Tirant lo Blanch.

Iglesias Caridad, M. (2017). «Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social [BOE n.º 292, 3-XII-2016]: de nuevo otra modificación del IS, prórroga de la exigibilidad del IP, coeficientes de actualización de los valores catastrales y modificaciones en la LGT». *Crónica de legislación. Financiero y Tributario. Ars Iuris Salmanticensis, 5*.

Jiménez Jiménez, C. (2014). «Últimos (y contradictorios) pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales en materia de comprobación de ejercicios prescritos». *Diario La Ley* (8421).

Jiménez, C. & Mata, A. (2014). «Compensación de bases imponibles negativas: una buena y una mala noticia». *Iuris & Lex* (113).

Juan Lozano, A. (2010). «Algunos interrogantes respecto a la identidad del procedimiento de inspección: cuestiones funcionales, temporales y estructurales». *V Congreso Tributario: cuestiones problemáticas y de actualidad.* CGPJ. Escuela Judicial. Estudios de Derecho Judicial.

— (2016). «Prescripción y normas comunes de los procedimientos de gestión». En G. Patón García, *La nueva tributación tras la reforma fiscal.* Madrid: Wolters Kluwer.

— (2017). *De nuevo las opciones tributarias: Los límites del artículo 119.3 LGT y el principio de capacidad económica; aspectos pendientes en la jurisprudencia*. Obtenido de Tribuna. Lefebvre.

Juan Lozano, A. (2018). *Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT).* Barcelona: Lefebvre.

— (2021). «Las obligaciones tributarias conexas y la justicia tributaria. Cuestiones abiertas y que requieren urgentes criterios». *Actum Fiscal* (176).

Lagares, M. (2017). «Prólogo». En A. Sánchez Pedroche, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria.* Valencia: Tirant lo Blanch.

López-Santacruz Montes, J. (2014). *Memento Experto. Reforma del Impuesto sobre Sociedades 2015.* Madrid: Francis Lefebvre.

López Iranzo, F. (1992). «La neutralidad fiscal en la nueva ley de las fusiones y escisiones de empresas». *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, II*.

López Llopis, E. (2016). «La determinación de la base imponible consolidada en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades». *Nueva fiscalidad, I* (1).

— (2017). *El régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.* Valencia: Tirant lo Blanch.

— (2017). «La configuración del grupo fiscal en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades». *Revista Española de Derecho Financiero* (168).

López López, H. (2009). *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias.* Navarra: Aranzadi.

López Pombo, D. (2017). «Tratamiento fiscal de los beneficios fiscales derivados de quitas, esperas, conversiones y homologaciones». *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* (45).

Lozano Serrano, C. (2016). «La comprobación tributaria ante la prescripción». *Revista Española de Derecho Financiero* (171).

Malvárez Pascual, L. (1996). *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades: regímen general.* Madrid: Centro de Estudios Financieros.

— (2010). «La adecuación a los principios penales de la infracción consistente en la acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en la base o cuota». En J. Arrieta Martínez de Pisón, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo.* Navarra: Aranzadi.

Malvárez Pascual, L. & Martín Zamora, M.(1998). *El Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Centro de Estudios Fiscales.

Mantero Saenz, A. (1984). «Prólogo». En Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, *Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento.* Madrid: Servicio de publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda.

Marín Benítez, G. & Asensio Giménez, S. (2016). «La prescripción en el ámbito tributario y el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar». *Actualidad jurídica Uría Menéndez* (42).

MARÍN SÁNCHEZ, M. (2014). «Compensación fiscal de pérdidas en cooperativas: análisis comparado de la normativa europea». *XV Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa.* Ciriec.

MÁRQUEZ SILLERO, C. (2022). «La aplicación del principio de íntegra regularización en los procedimientos de gestión tributaria (comentario a la resolución de 2021, del recurso de reposición de 14 de septiembre de 2021 y al acuerdo de imposición de sanción de 8 de octubre de 2021)». *La Ley* (499).

MÁRQUEZ SILLERO, C. & MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A. (2022). «La compensación de bases imponibles negativas: ¿derecho u opción? Comentario a la STS de 30 de noviembre de 2021 - R. Casación número 4464/2021». *Quincena Fiscal* (8).

MARTÍN QUERALT, J. (1979). «La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero* (24).

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2008). «Una reflexión sobre algunos aspectos comunes a los procedimientos de gestión tributaria». *Quincena Fiscal* (19).

— (2010). Las opciones en la Ley General Tributaria». En J. Arrieta Martínez de Pisón, *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo.* Navarra: Aranzadi.

MARTÍNEZ PÉREZ, A. (1986). «Imputación temporal de ingresos y gastos». En N. Amorós Rica, *Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

MARTÍNEZ PASTOR, E. (2015). «La facultad ilimitada de comprobación por parte de la Administración tributaria». *Estrategia Financiera* (328).

MARTÍNEZ SERRANO, A. (2005). «La compensación de bases imponibles negativas: valoración crítica y propuesta de reforma la luz del Derecho Comparado». *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*.

MENÉNDEZ GARCÍA, G. (1996). «Régimen de los grupos de sociedades». En F. Alonso Murillo, *Comentarios a la ley del impuesto sobre sociedades: ley 43/1995, de 27 de diciembre, BOE del 28 de diciembre.* Madrid: McGraw Hill.

— (2006). *Fiscalidad de la escisión de las sociedades anónimas.* Navarra: Aranzadi.

— (2007). «El régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea». En J. Rodríguez Ondarza, *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007.* Navarra: Aranzadi.

MENÉNDEZ MORENO, A. (2022). «Derechos y opciones en materia tributaria (I)». En los pronunciamientos de nuestra jurisprudencia. *Quincena Fiscal* (9).

— (2022). «Derechos y opciones en materia tributaria (II)». En la dogmática jurídica. *Quincena Fiscal* (11).

— (2024). «Una "rara avis": la declaración de inconstitucionalidad de un Decreto-ley. Propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de enero de 2024». *Quincena Fiscal* (7).

Monfort Aguilar, E. (1997). *La norma ISO Contable como técnica deaproximación entre la Normativa Contable y la Normativa Tributaria [Tesis doctoral inédita].* Barcelona: Universidad de Barcelona.

Montero Simó, M. (2016). «La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Propuestas para una reforma». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* (50).

Montesinos Oltra, S. (2000). *La compensación de Bases Imponibles Negativas.* Navarra: Aranzadi.

— (2012). «Sobre la acreditación y comprobación de bases negativas, cuotas y deducciones originadas en períodos impositivos prescritos». *Tribuna Fiscal* (162).

— (2017). «La compensación de bases imponibles negativas ¿es un derecho de crédito?» *Carta Tributaria* (24).

— (2019). «La compensación de bases imponibles negativas como ejercicio de una opción tributaria». *Carta Tributaria* (50).

— (2021). «Compensación de bases imponibles negativas, opciones tributarias y principio de regularización íntegra». *Nueva Fiscalidad* (3).

Moreno Cerezo, F. (1981). *El Impuesto sobre Sociedades: régimen general.* Madrid: Editorial Pirámide.

Mosquera Suárez, C. (1993). «Aspectos temporales del Impuesto». En E. González Mozos, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Escuela de la Hacienda Pública.

Narváez Luque, A. (2017). «Grupo de sociedades: aspectos contables y tributación». En J. López Jiménez, *El control societario en los grupos de sociedades.* Bosch.

Navarro Egea, M. (2016). «Motivos económicos válidos». *Cuaderno Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*.

Navas Vázquez, R. (1995). «El Impuesto sobre Sociedades». En J. García Añoveros, *Manual del sistema tributario español, 3.ª Ed.* Madrid.

— (1997). «La comprobación en el Impuesto sobre Sociedades». *Quincena Fiscal* (6).

Nebot Lozano, F. & Tato Pla, F. (2003). «Régimen fiscal de la minería y de la explotación de hidrocarburos». En J. Rubio Guerrero, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Nieto Montero, J.J. (2008). «El Régimen Fiscal de las Cooperativas: necesidad de revisión». En M. Villar Ezcurra. (Dir.). *Estudios Jurídicos em Memoria de Don César Albiñana García-Quintana, vol II.* Madrid: IEF.

— (2013). «El artículo 31 de la Constitución Española: ¿Otra víctima de la crisis económica?». *Dereito: Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela, 22*.

— (2014). «La actividad financiera ante la crisis económica... un paso más en la lenta agonía del artículo 31 de la Constitución Española». En F. Adame Martínez & J. Ramos Prieto, *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez.* Madrid: IEF.

Núñez Pérez, G. (1997). «El régimen fiscal de cooperativas y otros entens en el Impuesto sobre Sociedades». En P. Yebra Martul-Ortega, C. García Novoa, A. López Díaz, *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades.* Granada: Comares.

Orta Villar, B. (2014). «La jurisprudencia del TS sobre la facultad de comprobación de las BIN's del IS acreditadas en ejercicios prescritos». *Estrategia Financiera* (315).

Pérez de Ayala, J.L. & Pérez de Ayala Becerril, M. (1995). *Fundamentos de derecho impositivo estatal.* Madrid: Edersa.

Pérez González, L. (2023). *Una primera aproximación al presupuesto de beneficios fiscales*. Blog Fiscal de Crónica Tributaria.

Pérez Royo, F. (1985). «Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria». *Revista Española de Derecho Constitucional* (13).

— (2017). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.* Madrid: Thomson Reuters.

Pont Mestres, M. (1981). «Algunas consideraciones en torno a la estructura del nuevo Impuesto sobre Sociedades». *XVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero.* Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros: Madrid.

— (1996). «Acerca de la facultad de la Administración para determinar el resultado contable a tenor del artículo 148 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades». *Gaceta Fiscal* (147).

Pozo Villanueva, J. (1995). «Aproximación a la reforma del Impuesto sobre Sociedades». *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura* (12-13).

Prol Lucio, A. (2020). «La comprobación de las bases imponibles negativas por la Administración: El alcance de la facultad cuando ha vencido el derecho». *Quincena Fiscal* (13).

Quintas Bermúdez, J. (1983). *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Civitas.

— (1986). «Compensación de pérdidas». En N. Amorós Rica, *Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

Ragué Santos de Lamadrid, J. & Martínez Espinós, A. (2004). «La compensación de bases imponibles negativas en las sociedades patrimoniales». *Quincena Fiscal* (12).

Ramallo Massanet, J. (1978). «Hecho imponible y cuantificación de la obligación tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero* (20).

Ramírez Gómez, S. (2000). *El principio non bis in ídem en el ámbito tributario.* Madrid: Marcial Pons.

Ramírez Pascual, B. (2023). «Grupos y consolidación fiscal: el escudo fiscal». En B. Ramírez Pascual, *La estructura fiscal óptima de la empresa familiar. La Ley.*

Raventós Calvo, E. (2003). «Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas en el Impuesto sobre Sociedades». En J. Rubio Guerrero, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J. (2017). «El régimen especial de consolidación fiscal». En J. Sánchez Pedroche, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria.* Valencia: Tirant lo Blanch.

Rodríguez Ondarza, A. & Galán Ruiz, J. (2003). «El resultado contable y la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades». En J. Rubio Guerrero, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Rodríguez, C. & Martín, A. (1996). *Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades.* Valladolid: Lex Nova.

Rojí Chandro, L. A. & Rojí Pérez, S. (2016). «Las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: compensación, comprobación y contabilización». *Revista Contable* (40).

Romero Civera, A. & Marí Vidal, S. (2015). «Algunos aspectos críticos en la aplicación del Impuesto de Sociedades a las cooperativas según el régimen de cooperativas. La necesidad de su reforma». *Revista de Estudios Cooperativos* (118).

Rozas Zornoza, M. (1965). *Determinación de la deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Ediciones ICE.

Rubio Guerrero, J.J (2003). «Presentación». En J. J. Rubio Gerrero, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Ruibal Pereira, L. (2022). «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica». En I. Merino Jara, *Impuesto sobre Sociedades: Monográfico.* Madrid: Nueva Fiscalidad. Dykinson.

Ruiz Quintanilla, J. (2015). «La compensación de las bases imponibles negativas en el régimen de consolidación fiscal a través de cuestiones prácticas (ejercicios de 2014 a 2017)». *Revista de Contabilidad y Tributación* (389 y 390).

— (2019). «Aspectos controvertidos de la base imponible consolidada según la Ley 27/2014». *Revista de Contabilidad y Tributación* (434).

Sánchez Blázquez, V. (2008). *La prescripción de las obligaciones tributarias.* Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales.

Sánchez Galiana, J. A & Pallarés Rodríguez, R., & Crespo Miegimolle, M. (1996). *El nuevo Impuesto sobre Sociedades: cuestiones prácticas.* Navarra: Aranzadi.

Sánchez Gil, N. (2018). «Compensación de bases imponibles negativas y presentación extemporánea de autoliquidaciones». *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* (50).

Sánchez Pedroche, J. A. (2015). «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015». *Revista de Contabilidad y Tributación* (391).

— (2014). «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria». *Revista de Contabilidad y Tributación* (381).

— (2017). «Compensación de bases imponibles negativas». En J.A. Sánchez Pedroche, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria.* Valencia: Tirant lo Blanch.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. (2017). «Reserva de capitalización». En J.A. Sánchez Pedroche, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria.* Valencia: Tirant lo Blanch.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1962). «Estructura Jurídica del Sistema Tributario». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (41).

— (1966). «Análisis jurídico del hecho imponible». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (62).

— (1975). *Hacienda y Derecho I.* Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

— (1982). *Lecciones de Derecho Financiero.* Madrid: Universidad Complutense de Madrid.

SALAS HERNÁNDEZ, J. (1979). *Los Decretos-leyes en la Constitución Española de 1978.* Madrid: Civitas.

SANZ GADEA, E. (1987). *Impuesto sobre Sociedades: comentarios y casos prácticos.* Madrid: Centro de Estudios Financieros.

— (1999). «Compensación de bases imponibles negativas». *Revista de Contabilidad y Tributación* (192).

— (2003). «Historia del Impuesto sobre Sociedades». En J. Rubio Guerrero, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

— (2003). «Problemas actuales del Impuesto de Sociedades en el contexto internacional». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* (20).

— (2012). «El Impuesto sobre Sociedades en 2011». *Revista de Contabilidad y Tributación* (348).

— (2017). «El Impuesto sobre Sociedades en 2016». *Revista de Contabilidad y Tributación* (408).

— (2019). «50 años de historia del Impuesto sobre Sociedades». *Revista Técnica Tributaria, 3* (126).

— (2024). «La sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, de 18 de enero, y el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre». *Revista de Contabilidad y Tributación* (496).

SEGARRA, A. (1997). *El nuevo impuesto sobre sociedades: Ley 43/1995 de 27 de diciembre, y Real Decreto 537/1997, de 14 de abril: análisis y comentarios.* Bilbao: Deusto.

SERRANO GUTIÉRREZ, A. (2003). «Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores». En J. J. Rubio Guerrero, *Manual del Impuesto sobre Sociedades.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

SIMÓN ACOSTA, E. (2009). «La potestad sancionadora». En R. Calvo Ortega, *Comentarios a la Ley General Tributaria.* Navarra: Aranzadi.

SIMÓN MATAIX, M. (1998). *Las opciones tributarias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Tesis Doctoral dirigida por Casado Ollero, G.* Madrid: Universidad Complutense de Madrid.

SOLER ROCH, M. T (1983). *Incentivos a la inversión y justicia tributaria.* Madrid: Civitas.

SOTO BERNABEU, L. (2023). «La aplicación del principio de regularización íntegra en los procedimientos de gestión e inspección». *La Ley* (1073).

SOTO GUINDA, J. (1973). *Tributación de las sociedades en España.* Madrid: Guadiana de Publicaciones.

TABOADA VILLA, J. (2024). «La imputación temporal de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades tras la STS 1625/2024, de 22 de marzo». *Tax Legal Advisory Review: La revista para el mundo económico-empresarial*(9).

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.(1997). «La base imponible en el IS: gastos deducibles y no deducibles». En P. Yebra Martul-Ortega, C. García Novoa, A. López Díaz. *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades.* Granada: Comares.

VEGA GARCÍA, A. (1990). «La cláusula "extraordinaria y urgente necesidad" del Decreto-Ley». *Revista de Estudios Políticos* (68).

VILCHES DE SANTOS, D. (2016). «Pautas a seguir en aras de una debida aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores». *Revista de Contabilidad y Tributación* (394).

VILLAR EZCURRA, M. (2016). «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la Reforma de la Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal* (9).

VILLARÓ, M. (1998). «Compensación de bases imponibles negativas». En J. &. Laorden, *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo I. Régimen general del Impuesto.* Madrid: Civitas.

WERT ORTEGA, M. (2012). «La comprobación de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos». *Revista de Contabilidad y Tributación* (353-354).

OTRAS FUENTES DOCUMENTALES

— Estadística de cuentas anuales no consolidadas del año 2021, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
— Estadística de los declarantes del IRPF del año 2021, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
— Estadística de los declarantes del IRPF del año 2022, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
— Informe anual de Recaudación Tributaria. Año 2023. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas.
— Informe anual de Recaudación Tributaria. Año 2022. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas.
— Informe del Comité Ruding: Conclusiones y recomendaciones del Comité de Expertos Independientes sobre la Imposición de Sociedades. 1992. Hacienda Pública Española / *Review of Public Economics.*
— Memoria de beneficios fiscales del año de los Presupuestos Generales del Estado del año 2023.
— Nota de la AEAT del 5 de mayo de 2023, relativa a la aplicación por el grupo de consolidación fiscal de bases imponibles negativas y deducciones procedentes de ejercicios anteriores.
— Nota del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria (ANP 897-24). Nota de la STC de 18 de enero de 2024 y su incidencia en los procedimientos inspectores actualmente abiertos y pendientes de liquidación.
— Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020, aprobado mediante Resolución de 21 de enero de 2020 de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

— Propuestas AEDAF a la reforma del sistema tributario. 2014. Asociación Española de Asesores Fiscales.
— *Taxing profits in a global economy: domestic and international issues.* 1992. París. OECD Publications.

RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA CITADA

ÓRGANOS JURISDICCIONALES INTERNOS

Tribunal Constitucional

— Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio de 1981; ECLI:ES:TC:1981:27.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 8/1982, de 4 de marzo de 1982; ECLI:ES:TC:1982:8.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 29/1982, de 31 de mayo de 1982; ECLI:ES:TC:1982:29.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero de 1983; ECLI:ES:TC:1983:6.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 83/1984, de 24 de julio de 1984; ECLI:ES:TC:1984:83.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre de 1985; ECLI:ES:TC:1985:179.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero de 1987; ECLI:ES:TC:1987:19.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo de 1987; ECLI:ES:TC:1987:37.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 99/1987, de 11 de junio de 1987; ECLI:ES:TC:1987:99.

— Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio de 1987; ECLI:ES:TC:1987:126.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1987, de 24 de septiembre de 1987; ECLI:ES:TC:1987:146.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 197/1992, de 19 de noviembre de 1992; ECLI:ES:TC:1992:197.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 205/1992, de 26 de noviembre de 1992; ECLI:ES:TC:1992:205.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre de 1992; ECLI:ES:TC:1992:221.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 5 de diciembre; ECLI:ES:TC:1995:185.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 159/1997, de 2 de octubre de 1997; ECLI:ES:TC:1997:159.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre de 1997; ECLI:ES:TC:1997:182.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 137/2003, de 3 de julio de 2003; ECLI:ES:TC:2003:137.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 150/2003, de 15 de julio de 2003; ECLI:ES:TC:2003:150.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 121/2005, de 10 de mayo de 2005; ECLI:TC:ES:2005:121.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 189/2005, de 7 de julio de 2005; ECLI:ES:TC:2005:189.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2011, de 19 de mayo de 2011; ECLI:ES:TC:2011:73.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 100/2012, de 8 de mayo de 2012; ECLI:ES:TC:2012:100.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 136/2015, de 11 de junio de 2015; ECLI:ES:TC:2015:136.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 121/2016, de 23 de junio de 2026; ECLI:ES:TC:2016:121.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 139/2016, de 21 de julio de 2016; ECLI:ES:TC:2016:139.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero de 2017; ECLI:ES:TC:2017:26.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio de 2017; ECLI:ES:TC:2017:73.

— Sentencia del Tribunal Constitucional 151/2017, de 21 de diciembre de 2017, ECLI:ES:TC:2017:157.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio de 2020; ECLI:ES:TC:2020:78.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 156/2021, de 16 de septiembre de 2021, ECLI:ES:TC:2021:156.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021; ECLI:ES:TC:2021:182.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 133/2022, de 25 de octubre; ECLI:ES:TC:2022:133.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 17/2023, de 9 de marzo de 2023, ECLI:ES:TC:2023:17.
— Sentencia del Tribunal Constitucional 62/2023, de 24 de mayo de 2023; ECLI:ES:TC:2023:62.

Tribunal Supremo

— Sentencia del Tribunal Supremo 1493/1980, de 5 de febrero de 1980; ECLI:ES:TS:1980:1493.
— Sentencia del Tribunal Supremo 6367/1997, de 27 de octubre de 1997; ECLI:ES:TS:1997:6367.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1754/1999, de 13 de marzo de 1999; ECLI:ES:TS:1999:1754.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1761/2000, de 6 de marzo de 2000; ECLI:ES:TS:2000:1761.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4258/2005, de 28 de junio de 2005; ECLI:ES:TS:2005:4258.
— Sentencia del Tribunal Supremo 957/2008, de 17 de marzo de 2008; ECLI:ES:TS:2008:957.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1658/2008, de 3 de abril de 2008; ECLI:ES:TS:2008:1658.
— Sentencia del Tribunal Supremo 395/2010, de 25 de enero de 2010; ECLI:ES:TS:2010:395.
— Sentencia del Tribunal Supremo 3198/2010, de 10 de mayo de 2010; ECLI:ES:TS:2010:3198.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4505/2010, de 8 de julio de 2010; ECLI:ES:TS:2010:4505.

— Sentencia del Tribunal Supremo 2598/2011, de 7 de abril de 2011; ECLI:ES:TS:2011:2598.
— Sentencia del Tribunal Supremo 6427/2011 de 28 de septiembre de 2011; ECLI:ES:TS:2011:6427.
— Sentencia del Tribunal Supremo 6795/2011, de 6 de octubre de 2011; ECLI:ES:TS:2011:6795.
— Sentencia del Tribunal Supremo 9230/2011, de 22 de diciembre de 2011; ECLI:ES:TS:2011:9230.
— Sentencia del Tribunal Supremo 483/2012, de 26 de enero de 2012; ECLI: ES: TS: 2012:483.
— Sentencia del Tribunal Supremo 695/2012, de 19 de enero de 2012; ECLI:ES:TS:2012:695.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1743/2012, de 8 de marzo de 2012; ECLI:ES:TS:1743:2012.
— Sentencia del Tribunal Supremo 2277/2012, de 29 de marzo de 2012; ECLI:ES:TS:2012:2277.
— Sentencia del Tribunal Supremo 3456/2012, de 26 de abril de 2012; ECLI:ES:TS:2012:3456.
— Sentencia del Tribunal Supremo 3844/2012, de 24 de mayo de 2012; ECLI:ES:TS:2012:3844.
— Sentencia del Tribunal Supremo 5342/2012, de 28 de junio de 2012; ECLI:ES:TS:2012:5342.
— Sentencia del Tribunal Supremo 5999/2012, de 20 de septiembre de 2012; ECLI:ES:TS:2012:5999.
— Sentencia del Tribunal Supremo 7264/2012, de 12 de noviembre de 2012; ECLI:ES:TS:2012:7264.
— Sentencia del Tribunal Supremo 2334/2013, de 03 de mayo de 2013; ECLI:ES:TS:2013:2334.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4586/2013, de 18 de septiembre de 2013; ECLI:ES:TS:2013:4586.
— Sentencia del Tribunal Supremo 5600/2013, de 6 de noviembre de 2013; ECLI:ES:TS:2013:5600.
— Sentencia del Tribunal Supremo 5671/2013, de 14 de noviembre de 2013; ECLI:ES:TS:2013:5671.
— Sentencia del Tribunal Supremo 6031/2013, de 12 de diciembre de 2013; ECLI:ES:TS:2013:6031.
— Sentencia del Tribunal Supremo 6037/2013, de 9 de diciembre de 2013; ECLI:ES:TS:2013:6037.

— Sentencia del Tribunal Supremo 806/2014, de 20 de febrero de 2014; ECLI:ES:TS:2014:806.
— Sentencia del Tribunal Supremo 962/2014, de 6 de marzo de 2014; ECLI:ES:TS:2014:962.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1634/2014, de 10 de abril de 2014; ECLI:ES:TS:2014:1634.
— Sentencia del Tribunal Supremo 2890/2014, de 4 de julio de 2014; ECLI:ES:TS:2890:2014.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4312/2014, del 23 de octubre de 2014; ECLI:ES:TS:2014:4312.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4953/2014, de 28 de noviembre de 2014; ECLI:ES:TS:2014:4953.
— Sentencia del Tribunal Supremo 45/2015, de 15 de enero de 2015; ECLI:ES:TS:2015:45.
— Sentencia del Tribunal Supremo 861/2015, de 5 de febrero de 2015; ECLI:ES:TS:2015:861.
— Sentencia del Tribunal Supremo 2334/2016, de 24 de mayo de 2016; ECLI:ES:TS:2016:2334.
— Sentencia del Tribunal Supremo 2373/2016, de 30 de mayo de 2016; ECLI:ES:TS:2016:2373.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4528/2016, de 17 de octubre de 2016; ECLI; ES:TS:2016:4528.
— Sentencia del Tribunal Supremo 207/2017, del 25 de enero de 2017; ECLI:ES:TS:2017:207.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1517/2017, de 21 de abril de 2017; ECLI:ES:TS:2017:1517.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4320/2017, de 22 de noviembre de 2017; ECLI:ES:TS:2017:4320.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4610/2017, de 20 de diciembre de 2017; ECLI:ES:TS:4610:2017.
— Sentencia del Tribunal Supremo 3037/2019, de 30 de septiembre de 2019; ECLI:ES:TS:2019:3037.
— Sentencia del Tribunal Supremo 3677/2019, de 13 de noviembre de 2019; ECLI:ES:TS:2019: 3677.
— Sentencia del Tribunal Supremo 3705/2019, de 25 de septiembre de 2019; ECLI:ES:TS:2019:3750.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1102/2020, de 18 de mayo de 2020; ECLI:ES:TS:2020:1102.

— Sentencia del Tribunal Supremo 3520/2020, de 21 de octubre de 2020; ECLI:ES:TS:2020:3520.
— Sentencia del Tribunal Supremo 3571/2020, de 29 de octubre de 2020; ECLI:ES:TS:2020:3571.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1114/2021, de 24 de marzo de 2021; ECLI:ES:TS:2021:1114.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1258/2021, de 31 de marzo de 2021; ECLI:ES:TS:2021:1258.
— Sentencia del Tribunal Supremo 3131/2021, de 22 de julio de 2021; ECLI:ES:TS:2021:3131.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4394/2021, de 30 de noviembre de 2021; ECLI:ES:TS:2021:4394.
— Sentencia del Tribunal supremo 4638/2021, de 2 de diciembre de 2021; ECLI:ES:TS:2021:4638.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4646/2021, de 3 de diciembre de 2021; ECLI:ES:TS:2021:4646.
— Sentencia del Tribunal Supremo 768/2022, de 1 de marzo de 2022; ECLI:ES:TS:2022:768.
— Sentencia del Tribunal Supremo 925/2022, de 4 de marzo de 2022; ECLI:ES:TS:2022:925.
— Sentencia del Tribunal Supremo 926/2022, de 4 de marzo de 2022; ECLI:ES:TS:2022:926.
— Sentencia del Tribunal Supremo 3966/2022, de 24 de octubre de 2022; ECLI:ES:TS:2022:3966.
— Sentencia del Tribunal Supremo 4154/2022, de 16 de noviembre de 2022; ECLI:ES:TS:2022:4154.
— Sentencia del Tribunal Supremo 428/2023, de 30 de marzo de 2023; ECLI:ES:TS:2023:428.
— Sentencia del Tribunal Supremo 644/2023, de 28 de febrero de 2023; ECLI:ES:TS:2023:644.
— Sentencia del Tribunal Supremo 645/2023, de 23 de febrero de 2023; ECLI:ES:TS:2023:645.
— Sentencia del Tribunal Supremo 648/2023, de 23 de febrero de 2023; ECLI:ES:TS:2023:648.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1418/2023, de 30 de marzo de 2023; ECLI:ES:TS:2023:1418.
— Sentencia del Tribunal Supremo 1625/2024, de 22 de marzo de 2024; ECLI:ES:TS:2024:1625.

— Sentencia del Tribunal Supremo 3152/2024, de 7 de junio de 2024; ECLI:ES:TS: 2024:3152.

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Tribunal Superior de Justicia de Galicia

— Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 7853/2023, de 28 de noviembre de 2023; ECLI:ES:TSJGAL:2023:7835.

AUDIENCIA NACIONAL

— Sentencia de la Audiencia Nacional 4373/2011, de 22 de septiembre de 2011; ECLI:ES:AN:2011:4373.
— Sentencia de la Audiencia Nacional 4105/2012 de 11 de octubre de 2012; ECLI:ES:AN:2012:4105
— Sentencia de la Audiencia Nacional 3381/2016, de 21 de julio de 2016; ECLI:ES:AN:2016:3381.
— Sentencia de la Audiencia Nacional 2599/2017, de 1 de junio de 2017, ECLI:ES:AN:2017:2599.
— Sentencia de la Audiencia Nacional 3368/2018, de 5 de julio de 2018; ECLI: ES: AN: 2018: 3368.
— Sentencia de la Audiencia Nacional 4496/2019, de 21 de noviembre de 2019; ECLI:ES:AN:2019:4496.
— Sentencia de la Audiencia Nacional 3998/2020, de 11 de diciembre de 2020; ECLI:ES:AN:2020:3998.

ÓRGANOS JURISDICCIONALES EXTERNOS

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

— Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95; ECLI:EU:C:1997:369.
— Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 5 de julio de 2007, *Kofoed*, C-321/05; ECLI:EU:C:2007:408.

— Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de mayo de 2010, *Modehuis*, C-352/08; ECLI:EU:C:2010:282.
— Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre de 2011, *Foggia*, C-126/10; ECLI:EU:C:2011:718.
— Sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de marzo de 2017, *Euro Park Service contra Ministre des Finances et des Comptes publics*, C-14/16; ECLI:EU:C:2017:177.

RELACIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA CITADA

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de febrero de 1998; RG /4741/1995).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de abril de 2002; RG (2212/2002).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de noviembre de 2002; RG (2297/1999).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de diciembre de 2005; RG (3583/2005).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 11 de octubre de 2006; RG (4334/2004).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 27 de octubre de 2006; RG (3621/2005).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 14 de junio de 2007; RG (2661/2005).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de septiembre de 2008; RG (2032/2007).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 18 de diciembre de 2008; RG (2400/2007).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 18 de diciembre de 2008; RG (3277/2008).

— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 3 de febrero de 2010: RG (2634/2009).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 31 de enero de 2013; RG (1894/2011).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 21 de marzo de 2013; RG (1635/2011).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 6 de noviembre de 2014; RG (4564/2013).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de abril de 2015; RG (3831/2012).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 4 de abril de 2017; RG (1510/2015).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 14 de diciembre de 2017; RG (4456/2014).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 8 de marzo de 2018; RG (5168/2015).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de octubre de 2018; RG (7220/2016).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de enero de 2019; RG (6356/2015).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 9 de abril de 2019; RG (3285/2018).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 14 de mayo de 2019; RG (6054/2017).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de febrero de 2020; RG: (0356/2018).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de septiembre de 2020; RG (4359/2019).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de junio de 2021; RG (5793/2019).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de julio de 2021; RG (2098/2020).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de septiembre de 2021; RG (4500/2019).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de febrero de 2022; RG (8725/2021).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de julio de 2022; RG (234/2021).

— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 23 de enero de 2023; RG (7110/2021).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de septiembre del 2023; RG (6317/2023).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 25 de septiembre de 2023 (RG 9779/2023).
— Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 26 de junio de 2023; RG (9085/2022).

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

— Consulta vinculante V0012-97, de 10 de enero de 1997, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta 2218-97, de 24 de octubre de 1997, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta 0093-01, de 19 de enero de 2001, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1010-02, de 2 de julio de 2002, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1118-04, de 28 de abril de 2004, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1676-04, de 13 de septiembre de 2004, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0087-05, de 3 de marzo de 2005, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta Vinculante V03126-05, de 28 de febrero de 2005, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1089-05, de 14 de junio de 2005, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0084-06, de 18 de enero de 2006, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2244-07, de 24 de octubre de 2007, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1850-08, de 14 de octubre de 2008, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0316-09, de 17 de febrero de 2009, de la Dirección General de Tributos.

— Consulta vinculante V1246-09, de 26 de mayo de 2009, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2591-11, de 28 de octubre de 2011, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0015-12, de 12 de enero de 2012, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0035-12, de 17 de enero de 2012, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1534-12, de 13 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2541-13, de 29 de julio de 2013, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V3437-13, de 26 de noviembre de 2013, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1114-14, de 16 de abril de 2014, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2976-14, de 4 de noviembre de 2014, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V3150, de 24 de noviembre de 2014, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0307-15, de 27 de enero de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0507-15, de 9 de febrero del 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0884-15, de 23 de marzo de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0899-15, de 23 de marzo de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2085-15, de 3 de julio de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2400-15, de 29 de julio de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2728-15, de 22 de septiembre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2823-15, de 29 de septiembre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2932-15, de 7 de octubre de 2015, de la Dirección General de Tributos.

— Consulta vinculante V3054-15, de 13 de octubre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V3158-15, de 20 de octubre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V3961-15, de 14 de diciembre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V4125-15, de 22 de diciembre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V4163-15, de 30 de diciembre de 2015, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1057-16, de 16 de marzo de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1110-16, de 21 de marzo de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1762-16, de 21 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1814-16, de 25 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2751-16, de 17 de junio de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2963-16, de 27 de junio de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V3340-16, de 16 de julio de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V3527-16, de 27 de julio de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V3925-16, de 16 de septiembre de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V3965-16, de 20 de septiembre de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V4055-16, de 22 de septiembre de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V4444-16, de 17 de octubre de 2016, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0048-17, de 13 de enero de 2017, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0416-18, de 19 de febrero de 2018, de la Dirección General de Tributos.

— Consulta vinculante V1486-18, de 31 de mayo de 2018, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1487-18, de 31 de mayo de 2018, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1677-18, de 13 de junio de 2018, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1828-18, de 22 de junio de 2018, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2145-18, de 18 de julio de 2018, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0570-19, de 19 de marzo de 2019, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0578-19, de 19 de marzo de 2019, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0579-19, de 19 de marzo de 2019, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1397-19, de 12 de junio de 2019, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1400-19, de 12 de junio de 2019, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1980-19, de 31 de julio de 2019, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2178-19, de 14 de agosto de 2019, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V3284-19, de 28 de noviembre de 2019, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2842-20, de 22 de septiembre de 2020, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0877-21, de 13 de abril de 2021, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2178-21, de 30 de julio de 2021, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V3215-21, de 27 de diciembre de 2021, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0379-22, de 25 de febrero de 2022, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0673-22, de 29 de marzo de 2022, de la Dirección General de Tributos.

— Consulta vinculante V1262-22, de 6 de junio de 2022, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2489-22, de 1 de diciembre de 2022, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2590-22, de 21 de diciembre de 2022, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2592-22, de 21 de diciembre de 2022, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V2594-22, de 21 de diciembre de 2022, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0864-23, de 12 de abril de 2023, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0865-23, de 12 de abril de 2023, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0867-23, de 12 de abril de 2023, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta Vinculante V1255-23, de 12 de mayo de 2023, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1828-23, de 26 de junio de 2023, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V1914-23, de 4 de julio de 2023, de la Dirección General de los Tributos.
— Consulta vinculante V1997-23, de 11 de julio de 2023, de la Dirección General de los Tributos.
— Consulta Vinculante V2893-23, de 30 de octubre de 2023, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0007-24, de 8 de febrero de 2024, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0113-24, de 15 de febrero de 2024, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0287-24, de 4 de marzo de 2024, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0428-24, de 14 de marzo de 2024, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0657-24, de 15 de abril de 2024, de la Dirección General de Tributos.
— Consulta vinculante V0748-24, de 16 de abril de 2024, de la Dirección General de Tributos.

— Consulta vinculante V0931-24, de 25 de abril de 2024, de la Dirección General de Tributos.

CONSULTAS DEL BOICAC

— *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* n.º 76/2008. Consulta 1. Sobre el tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal.
— *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* n.º 79/2009. Consulta 7. Sobre el tratamiento contable de las opciones de venta emitidas por un inversor sobre la participación mantenida por el socio minoritario en una sociedad dependiente.
— *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* n.º 80/2009. Consulta 10. Sobre el tratamiento contable del reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas.
— *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* n.º 102/2015. Consulta 6. Sobre el tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal, en el que no se fijan intereses para la deuda remanente.

RESOLUCIONES DEL ICAC

— Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios. Publicada en el *Boletín Oficial del Estado* núm. 40 de 17 de febrero de 2016.
— Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

Jorge Taboada Villa

Graduado en Economía, Máster en Gestión y Dirección Laboral y Doctor en Derecho, todo ello por la Universidad de Santiago de Compostela.
Tras haber desarrollado durante cinco años actividad profesional en el ámbito de la asesoría fiscal, en la actualidad (desde 2022) es profesor del área de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Santiago de Compostela. Su actividad investigadora se centra fundamentalmente en el ámbito de la tributación de las rentas empresariales, tanto societarias como de empresarios individuales y de los procedimientos tributarios. Ello no es óbice para que haya prestado atención a otros aspectos, tales como la fiscalidad de los sistemas de previsión social o las diversas medidas legislativas utilizadas para prevenir el fraude o la evasión fiscales, así como ciertas cuestiones de la parte general del Derecho Tributario.

Colección
Derecho Financiero y Tributario

Director:
José Pedreira Menéndez

El presente libro es una investigación exhaustiva, fruto de la tesis doctoral del autor, que aborda uno de los mecanismos más relevantes y complejos de la imposición societaria: la compensación de bases imponibles negativas (BINS).

La obra comienza con una delimitación conceptual entre la compensación de pérdidas y de bases imponibles negativas, diferenciando con precisión el enfoque contable del estrictamente fiscal. Este punto inicial es clave, pues aclara confusiones terminológicas que durante años han acompañado a la doctrina y a la jurisprudencia.

Posteriormente, el autor recorre la evolución normativa desde las primeras leyes de 1964 y 1978, pasando por la trascendental Ley 43/1995, hasta llegar a la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus reformas más recientes. Este análisis histórico permite comprender cómo factores económicos y políticos han condicionado los cambios legales en materia de compensación.

Uno de los aspectos más valiosos del libro es el estudio del régimen general y de los regímenes especiales, analizando cómo operan las limitaciones, plazos y condiciones para aplicar las BINS en distintos escenarios (fusiones, grupos fiscales, sociedades patrimoniales, navieras, entre otros). En este sentido, se resalta la primordial función del legislador de equilibrar la necesidad recaudatoria con la obligación de garantizar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Especial atención merece el análisis sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, que en los últimos años ha ido perfilando jurídicamente al mecanismo de la compensación de bases imponibles negativas.

La obra también examina el marco comparado con sistemas extranjeros. Asimismo, se destacan los problemas prácticos que genera la normativa española, especialmente en cuanto a la inseguridad jurídica y las limitaciones retroactivas introducidas en determinados ejercicios.

A modo de conclusión, en el libro se subraya la necesidad de una mayor estabilidad normativa que otorgue certeza a empresas y asesores fiscales, evitando los vaivenes legislativos que dificultan la planificación tributaria. Además, se plantea la conveniencia de repensar las restricciones actuales para evitar tanto el fraude fiscal como la desprotección de entidades en crisis económica.