

Regularización íntegra y comprobación de BINS procedentes de periodos prescritos

Análisis de la [STS de 7 de junio de 2024, rec. núm. 7974/2022](#)

Eva M.^a Cordero González

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Oviedo (España)

ecordero@uniovi.es | <https://orcid.org/0000-0002-7720-0807>

Extracto

En su sentencia de 7 de junio de 2024, el TS interpreta los artículos 115 y 66 bis de la LIS a la luz del principio de regularización íntegra y concluye que las facultades de comprobación sobre periodos prescritos que se derivan de estas normas deben ejercitarse para extraer todas las consecuencias determinantes del correcto cumplimiento de la obligación tributaria, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente. De este modo, la Administración no puede regularizar una BIN procedente de un periodo prescrito, eliminando una pérdida por deterioro de un crédito, sin tener en cuenta que el ingreso asociado al mismo tampoco debió de haberse declarado. El presente trabajo analiza la doctrina general establecida por el TS en esta sentencia, abundando en sus posibles consecuencias para otros supuestos controvertidos, como la posible determinación administrativa de BINS no declaradas o la aplicación de deducciones por actividades de investigación y desarrollo no consignadas en el periodo de realización de los gastos.

Publicado: 05-02-2025

Cómo citar: Cordero González, E. M.^a (2025). Regularización íntegra y comprobación de BINS procedentes de periodos prescritos. (Análisis de la STS de 7 de junio de 2024, rec. núm. 7974/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 503, 120-134. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24145>

Nota: El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Estatal de Investigación Científica, Técnica y de Innovación PID2023-149797NB-I00 «Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio de modelo de las relaciones con la Administración tributaria».

1. Supuesto de hecho

En su sentencia de 7 de junio de 2024, el TS analiza las consecuencias del principio de regularización íntegra sobre la comprobación de elementos procedentes de periodos prescritos, bases impositivas negativas (BINS), en particular. El TS complementa su doctrina anterior sobre el alcance de las potestades administrativas de comprobación de los artículos 66 bis y 115 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), y sostiene que, de acuerdo con el citado principio, la regularización administrativa no puede limitarse a minorar BINS compensadas, al considerar improcedente una provisión por insolvencias, sin tener en cuenta que el ingreso que motivó el registro de la provisión tampoco debió de haberse declarado. La sentencia es relevante porque afirma la necesidad de que la comprobación de elementos procedentes de periodos prescritos comprenda también aquellos que resulten favorables al obligado, fijando una doctrina que, más allá del caso concreto enjuiciado, tiene interés para la comprobación de otras situaciones sobre las que aún no existe un criterio asentado por parte del TS.

El supuesto que da origen a la sentencia comentada se refiere a un procedimiento inspector iniciado en 2012 y relativo al IS de 2008 que, entre otras cuestiones, regularizó la compensación de BINS procedentes de los periodos 2005 y 2007, que la Inspección consideró incorrectas por derivar de una «provisión por insolvencias» no deducible. Al comprobar las BINS, la Inspección cuestionó la forma en la que la sociedad había estado reflejando contablemente las rentas procedentes de un contrato celebrado con otra entidad por el que le cedía un complejo inmobiliario para su explotación como industria hostelera. Aunque algunos inmuebles no eran de su propiedad, la entidad computaba como ingresos los obtenidos de todos los apartamentos cedidos, tanto propios como ajenos, consignando también como gasto el pago de la renta a sus propietarios. La Administración consideró que las cantidades recibidas por el arrendamiento de los apartamentos de los que no era propietaria constituían una mera mediación en el pago, que no tenía la consideración de ingreso, por lo que tampoco podían ser gasto contable las cantidades abonadas a los propietarios, al ser meros movimientos de tesorería. De este modo, aunque hasta el año 2004 la cuenta de resultados «cuadraba exactamente igual que si se hubiera contabilizado correctamente», al restarse de los ingresos los mismos gastos, cuando el arrendatario dejó de pagar las cantidades pactadas y la entidad inspeccionada dotó provisiones por los incumplimientos de ambos tipos de inmuebles, la Administración admitió únicamente las referidas a los apartamentos de los que era propietaria, reduciendo las BINS compensadas en el importe de las provisiones correspondientes a los inmuebles ajenos. En la reclamación presentada frente

a la liquidación, la entidad no discutió este criterio, pero solicitó «la íntegra regularización por las cantidades contabilizadas como ingresos de terceros». Es decir que, si la provisión no se consideraba deducible por estar vinculada al deterioro de un crédito que la entidad no debió de haber registrado, para lograr que la regularización fuera completa y evitar el enriquecimiento injusto, la Inspección debía tener en cuenta que la tributación del ingreso resultaba también improcedente, aunque se hubiera registrado en ejercicios anteriores ya prescritos. La recurrente sostenía, por un lado, que podía instar el derecho a la devolución, puesto que solo pudo conocer el carácter indebido del ingreso una vez que la Administración regularizó la provisión, de acuerdo con el criterio de la *actio nata* utilizado por el TS para el cómputo del plazo de prescripción en su sentencia 741/2020, de 11 de junio (rec. núm. 3887/2017)¹. Solicitaba, en todo caso, que la improcedencia del ingreso se tuviera en cuenta para determinar las BINS de 2005 y 2007 al regularizar el ejercicio 2008, manteniendo el importe de las inicialmente declaradas.

La resolución del TEAR de Canarias de 27 de abril de 2017 desestimó la reclamación con base en dos argumentos: (i) la falta de alegación de esta pretensión en el marco de las actuaciones, en las que la entidad se limitó a mantener la deducibilidad de la provisión de acuerdo con el artículo 12.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), por entonces vigente²; y (ii) el que «no quedara claro» que los ingresos, que la Inspección reconocía que se habían computado, se hubieran devengado o correspondieran a los ejercicios en los que se dedujo el gasto y de los que procedían las BINS y no a otros anteriores también prescritos que no eran objeto de comprobación. El TEAR consideró más probable esta última posibilidad, con lo que desestimó la reclamación. Este criterio fue confirmado por el TEAC en su resolución

¹ En esta sentencia, el TS estimó el recurso relativo a la regularización efectuada por una operación entre partes vinculadas, en un supuesto en el que la Administración, al considerar que no se trataba de un ajuste valorativo, sino de una operación simulada, se limitó a liquidar la deuda a una de ellas sin llamar a la otra al procedimiento ni ordenar de oficio la devolución de ingresos indebidos. Una vez firme la liquidación a la primera entidad, la segunda solicitó la devolución, que se consideró prescrita. El TS estimó el recurso frente a esta resolución aplicando el criterio de la *actio nata* para considerar que el plazo de prescripción del derecho a la devolución solo pudo haberse iniciado una vez firme la liquidación frente a la primera entidad.

² En este sentido, el artículo 12 del TRLIS, en vigor en los periodos en los que se consignaron los ingresos y generaron las BINS, señalaba que serían deducibles:

Las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

de 1 de junio de 2020, que destacó como los ejercicios a los que correspondían los ingresos ni siquiera se identificaban por el contribuyente en la vía económico-administrativa, pero:

que según se desprende del expediente y así afirma el TEAR en la resolución objeto del presente recurso de alzada, deben corresponder a ejercicios anteriores a aquéllos en los que se acreditan las BINS objeto de controversia, ingresos respecto de los cuales, de existir, la Inspección no podrá efectuar regularización alguna.

La SAN de 22 de julio de 2022 desestimó también el recurso planteado frente a esta resolución, limitándose a señalar que:

lo que la Administración regularizó fue la aplicación de BINS de ejercicios prescritos en un ejercicio no prescrito. Por lo tanto, los ingresos de los ejercicios prescritos no pueden ser regularizados ni por vía de íntegra regularización, pues lo que se solicita por la recurrente es que se declare y aplique la disminución de ingresos en unos ejercicios prescritos.

2. Doctrina del tribunal

Recurrida ante el TS la SAN, el auto de admisión de 20 de julio de 2023 fijó como cuestión de interés casacional la de determinar, al hilo de la interpretación de los artículos 9.3 de la Constitución española (CE) y 66 de la LGT:

si la aplicación del principio de regularización íntegra puede comportar la rectificación de liquidaciones de ejercicios prescritos en beneficio del contribuyente. En particular, si la regularización de ejercicios no prescritos mediante la supresión de la deducción de BINS debe implicar la corrección de la tributación de los ingresos vinculados a esos gastos, aunque se hiciera en ejercicios respecto de los cuales hubiera transcurrido el plazo de prescripción³.

³ Es importante precisar que, en el momento de desarrollarse el procedimiento, aún no estaban en vigor los artículos 115 y 66 bis.2 de la LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT. La Administración tributaria regularizó las BINS con fundamento en el por entonces vigente artículo 106.4 de la LGT, según el cual:

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, conforme al criterio confirmado después por el TS en su sentencia de 19 de febrero de 2015 (rec. núm. 3180/2013).

En su sentencia de 7 de junio de 2024, el TS estima el recurso y recuerda, en primer lugar, que, de acuerdo con su jurisprudencia (STS 1362/2018, de 10 de septiembre, rec. núm. 1246/2017), no cabe limitar el derecho del contribuyente a aportar pruebas o efectuar alegaciones, en este caso la aplicación del principio de regularización íntegra, en sede de revisión económico-administrativa, cuando aquellas o estas no fueron incorporadas o aducidas en el procedimiento de aplicación de los tributos, sin perjuicio del límite del denominado «abuso del derecho procesal», que no concurría en este caso. Este criterio ya había sido mantenido por la SAN de 28 de marzo de 2022 (rec. núm. 781/2019) y la STSJ de Castilla y León de 24 de marzo de 2023 (rec. núm. 28/2022) específicamente en relación con la regularización íntegra.

En cuanto al fondo, el TS reorienta la cuestión de interés casacional al considerar que la pretensión del recurrente no era la «la rectificación de liquidaciones» de los ejercicios prescritos en los que se consignaron los ingresos, que el TS considera inviable debido a la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, de acuerdo con el artículo 66 c) de la LGT, en relación con el artículo 120.3 LGT) y el artículo 126.2 del Reglamento general de gestión e inspección (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio). El debate se centra únicamente, al decir del TS, en el periodo no prescrito al que se refiere la liquidación recurrida, para proyectar sobre el mismo «las apreciaciones y conclusiones que, con dimensión jurídica y económica, haya obtenido la Administración tributaria como consecuencia del ejercicio de sus potestades de comprobación sobre ejercicios prescritos, con independencia de que sean beneficiosas o perjudiciales para el contribuyente»⁴. De este modo, fija como doctrina que:

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 BINS, 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

⁴ El TS adopta este criterio por venir el recurso referido a la liquidación del periodo no prescrito y no a la autoliquidación del periodo prescrito al que se habrán imputado los ingresos y correspondería la eventual devolución. Hay que decir que esta circunstancia no ha sido, en otras ocasiones, obstáculo para que los tribunales se pronuncien sobre la procedencia de la devolución, anulando regularizaciones que se limitan a liquidar la deuda sin acordarla también de oficio, si bien este caso presenta la particularidad de que, en el momento de iniciarse la comprobación, ya estaban prescritos los periodos en los que presumiblemente se habían declarado los ingresos. *Vid.* sobre este tipo de situaciones nuestro trabajo (Cordero González, 2024, pp. 69 y ss.).

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.

A la vista de esta doctrina, y dado que la sentencia de instancia desconoció el correcto entendimiento de las facultades de comprobación e investigación y el alcance del principio, sin entrar a valorar «la realidad y cuantificación de los ingresos que se contabilizaron en los ejercicios prescritos» ni indagar en la «relación entre las deducciones rechazadas y los citados ingresos», se ordena la retroacción de actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia para que la sala de instancia valore la concurrencia de estas circunstancias sobre la base del expediente administrativo y la prueba practicada.

3. Comentario crítico

En los últimos años, los órganos jurisdiccionales, y el TS en particular, han avanzado de forma decidida en la aplicación del denominado «principio de regularización íntegra», a pesar de su falta de recepción expresa en la LGT. En su formulación más genérica, este principio exige, como es sabido, que cuando la Administración regulariza la situación tributaria del obligado atienda no solo a aquello que le resulta perjudicial, sino también a lo que pueda serle favorable, de acuerdo con el principio de objetividad que rige sus actuaciones conforme al artículo 103 de la CE (SSTS de 28 de febrero de 2023, rec. núm. 4598/2021; de 31 de marzo de 2014, rec. núm. 2374/2010; y de 5 de noviembre de 2012, rec. 6618/2010, entre otras muchas). La regularización íntegra se ha vinculado en la jurisprudencia tributaria con la prohibición del enriquecimiento injusto y la efectiva consecución de los principios de justicia tributaria en la aplicación de los tributos, en el desarrollo concreto de los procedimientos tributarios, limitando de forma importante la discrecionalidad administrativa en la interpretación de las normas tributarias en los procedimientos de comprobación⁵.

⁵ La STS de 20 de abril de 2022 (rec. núm. 1510/2020) concibe la regularización íntegra como «una traslación en lo funcional o procedimental» de las exigencias de estos principios, resaltando su carácter instrumental o derivado de otros ya consolidados en el tiempo y reconocidos legalmente, como el de proscripción del enriquecimiento injusto, seguridad jurídica, economía procedimental, eficacia de la actuación administrativa y proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, además del de buena administración. La regularización íntegra ha ido adquiriendo, en todo caso, sustantividad propia a raíz de los numerosos pronunciamientos que se han ido dictando en torno al mismo, lo que exige, a nuestro juicio, su incorporación expresa a la LGT, además de a la normativa particular de algunos de los tributos en los que ha mostrado mayor arraigo, como es el caso del IVA. Sobre las características del principio y sus distintas manifestaciones en la jurisprudencia, *vid.*, entre otros, Cordero González (2024); Ramírez Gómez (2021); Villar Ezcurra (2016).

Dentro de sus múltiples manifestaciones, recientemente se han abordado sus implicaciones en relación con las potestades administrativas de comprobación de elementos, hechos u operaciones originados en ejercicios prescritos, pero con relevancia en la cuantificación de obligaciones tributarias no prescritas, de acuerdo con los artículos 115 y 66 bis de la LGT. Se plantea, en particular, si tales potestades pueden ejercerse en beneficio del contribuyente para comprobar aspectos procedentes de periodos prescritos que favorezcan al obligado en la regularización que se está llevando a cabo, aspecto al que se refiere esta sentencia. En ella se aborda también otra cuestión que tradicionalmente se ha vinculado con la regularización íntegra, como es la tributación de las provisiones, pérdidas por deterioro y otros elementos que inciden sobre distintos periodos impositivos en los impuestos sobre la renta y cuya regularización requiere una visión sistemática y conjunta para evitar situaciones de enriquecimiento injusto, tanto de la Administración como de los contribuyentes.

La STS es relevante al establecer, como doctrina general, que las potestades administrativas de comprobación han de ejercerse de acuerdo con el principio de regularización íntegra también cuando afecten a periodos prescritos en los términos de los artículos 115 y 66 bis de la LGT. No cabe, así pues, eliminar una provisión por insolvencias y reducir con ello las BINS compensadas sin tener en cuenta que los ingresos que motivaron su registro tampoco debieron tributar. Así lo destaca el TS cuando señala que:

la correcta aplicación del Derecho tributario reclama no solo excluir la deducción de un determinado concepto cuando resulte improcedente, sino excluir también el ingreso al que esa deducción –incorrectamente ensayada– esté asociada, siempre que la realidad del ingreso y su relación funcional con la deducción resulten acreditadas, dado que ambas magnitudes determinan la cuantificación final de la base imponible de un ejercicio prescrito con vocación de producir sus efectos sobre otros ejercicios no prescritos.

El TS realiza una interpretación finalista de la modificación efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, sobre el régimen de la prescripción, a partir de su preámbulo, según el cual, con estas modificaciones se:

posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales [...], así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

Este criterio enlaza con la concepción de las potestades administrativas de comprobación como potestades-función, que sirven con objetividad los intereses generales de

acuerdo con el artículo 103 de la CE y se dirigen a determinar la verdad material para la correcta aplicación de las normas tributarias, en este caso, las que rigen la cuantificación de las BINS, aunque procedan de periodos prescritos.

Hay que resaltar, además, que esta doctrina la fija el TS con independencia de que los ingresos vinculados con la provisión se hubieran declarado en los periodos en los que se originaron las BINS (2005 y 2007) u otros anteriores, como presumía el TEAC y defendía la Abogacía del Estado. Este aspecto no llega a aclararse en la sentencia, ni siquiera es abordado por el TS en su argumentación, que hace prevalecer la regularización íntegra en todo caso, señalando que la liquidación referida al periodo no prescrito ha de tener en consideración los aspectos favorables al obligado, aunque procedan de periodos prescritos, de acuerdo con los artículos 115 y 66 bis. Las consecuencias concretas de esta doctrina habrán de ser dilucidadas por la sala de instancia a la que el TS retrotrae las actuaciones, para que realice la valoración fáctica de la realidad y la cuantía de los ingresos declarados y verifique su relación con las pérdidas cuya deducción se rechaza, sobre la base del expediente administrativo y de la prueba practicada. En todo caso, de la doctrina general fijada por el TS en su pronunciamiento cabe extraer, a nuestro juicio, diversas conclusiones según el periodo al que fueran imputables los ingresos, además de otras adicionales en relación con la comprobación de BINS y deducciones procedentes de periodos prescritos:

1. Si los ingresos fueran imputables a los mismos periodos de generación de las BINS en los que se tuvo en cuenta la pérdida por deterioro, parece evidente que la comprobación administrativa no podría limitarse a eliminar la primera sin hacer lo propio con el ingreso, puesto que ambos conceptos conforman la BIN que compensar, cuya comprobación se está efectuando de acuerdo con el artículo 66 bis. Así se desprende de la configuración de las facultades administrativas de comprobación en el artículo 115 de la LGT, dirigidas a verificar, como hemos señalado, «el correcto cumplimiento de las normas aplicables», en este caso aquellas que configuran la base imponible del IS y dan lugar a la base negativa. Estas normas habilitan a la Administración a comprobar ejercicios prescritos, siempre que sea preciso para liquidar obligaciones no prescritas. En relación con los denominados «créditos fiscales», el artículo 66 bis.2 de la LGT establece un límite de 10 años para el inicio de su comprobación desde el fin del plazo para declarar el periodo en el que se generaron, comprobación que solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no hubiera prescrito, como era el caso. De este modo, si la Administración tributaria, al comprobar las BINS, se hubiera limitado a eliminar la deducción de la pérdida sin hacer lo mismo con el ingreso imputable al mismo periodo, estaría aplicando indebidamente tanto los artículos 115 y 66 bis de la LGT como las normas reguladoras de la base imponible en el IS (arts. 10 y ss. de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre –LIS–).

2. La doctrina del TS tiene consecuencias adicionales en el caso de que los ingresos vinculados con la provisión se hubieran declarado en periodos anteriores a los de generación

de BINS, como sostenía la Abogacía del Estado. El TS descarta la aplicación del criterio de *actio nata* en relación con la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, que considera prescrito. Sin embargo, de su doctrina se deduce la necesidad de que la regularización de la provisión tenga en cuenta que los ingresos tributaron en ejercicios anteriores, manteniendo por esta vía el importe de la BIN declarada. La regularización íntegra operaría en este caso para exigir una valoración global de la pérdida por deterioro en relación con la tributación de los ingresos que la motivaron, tomando en consideración, a la hora de valorar su deducibilidad, datos de periodos anteriores al de la generación de la BIN, de conformidad con el artículo 115 de la LGT.

Hay que decir que el TEAC ha sostenido una interpretación similar *a sensu contrario* en distintas resoluciones en las que se daba la situación inversa, entre otras, en la RTEAC de 26 de abril de 2022 (RG 7366/2019). En ella consideró que la Inspección debía mantener el ingreso derivado de la reversión de una provisión improcedentemente dotada en un periodo anterior ya prescrito al iniciarse las actuaciones, dado que otra solución conduciría a una «clara desimposición», puesto que la entidad habría consolidado la deducción del gasto y al mismo tiempo se beneficiaría de la eliminación del ingreso fiscal derivado de su reversión posterior⁶. También la RTEAC de 2 de abril de 2014 (RG 1554/2011) mantuvo que, si en un ejercicio prescrito se dotó contable y fiscalmente una provisión fiscalmente no deducible, «deberá darse el ingreso fiscal correspondiente a su reversión contable», ya que lo contrario supondría:

un déficit de tributación evidentemente no querido por la norma; esto es, que quede fiscalmente consolidado el gasto en el ejercicio en que se dotó la provisión y no se tenga fiscalmente en cuenta el ingreso en el ejercicio en que dicha provisión revierte.

⁶ En esta resolución, el TEAC señaló que:

El mantenimiento del ingreso por la reversión en 2011 del deterioro dotado en 2010 es consecuencia lógica, y acorde con la operativa contable aplicable al deterioro de gasto deducido contable y fiscalmente correspondiente a la dotación del deterioro en ese ejercicio 2010, que por no haber sido objeto de comprobación, no ha sido eliminado, por lo que la regularización íntegra del deterioro dotado en 2010 se ha llevado a cabo por la propia entidad siguiendo la operativa contable de aplicación, quedando al margen del propio procedimiento inspector.

La resolución se refiere a la doctrina anterior del TEAC que mantuvo, en el mismo sentido, que la:

no deducibilidad de la reversión de provisiones improcedentemente dotadas en ejercicios prescritos, en los supuestos en que una entidad efectúa un ajuste extracontable negativo por la reversión contable de una provisión fiscalmente no deducible que se dotó en un ejercicio prescrito, cuando éste no acredita que en dicho ejercicio en que se dotó la provisión, aunque estuviera prescrito, efectuó un ajuste positivo al resultado contable.

Con cita de las resoluciones de 2 de abril de 2014 (RG 1554/2011) y de 3 de abril de 2008 (RG 329/2007), posteriormente confirmada por la AN en sentencia de 9 de febrero de 2011 (rec. núm. 195/2008).

Este análisis conjunto de la tributación de las provisiones y pérdidas por deterioro a lo largo del tiempo, con fundamento en el principio de regularización íntegra, se ha efectuado también en otros casos para exigir que la Administración no se limite a regularizar una provisión, liquidando una deuda, sin ampliar las actuaciones a los periodos posteriores en los que se produjo su reversión, no prescritos en el momento de iniciarse el procedimiento. Las SSAN de 28 de marzo de 2022 (rec. núm. 781/2019) y de 31 de mayo de 2023 (rec. núm. 629/2019) exigen, efectivamente, que dicha ampliación se lleve a cabo, debiendo acordarse la compensación entre deuda y crédito para evitar exigir la deuda y dilatar la devolución de ingresos indebidos o impedir que se consume la prescripción de este derecho⁷.

3. Del pronunciamiento del TS no queda claro, finalmente, si, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, la Administración podría llegar a incrementar las BIN declaradas aplicando el mismo criterio que ha utilizado en la regularización, eliminando, por ejemplo, otros ingresos de inmuebles ajenos que se hubieran computado de forma indebida y respecto de los que no se hubieran dotado aún pérdidas por deterioro. Ciertamente, la pretensión del recurrente en este caso particular no era incrementar las BINS, sino mantener su importe, por lo que el TS acota la operatividad del principio de regularización íntegra señalando que la Administración debía tener en cuenta la ausencia de ingresos «siempre que las deducciones se encuentren vinculadas a tales ingresos».

Este caso difiere, por ello, del enjuiciado en la sentencia de 22 de julio de 2021 (rec. núm. 1118/2020), en la que el TS rechazó que la Administración tuviera que acceder a la solicitud de rectificación de una autoliquidación para incluir, como pendientes de compensación, las BINS no declaradas en periodos anteriores prescritos y acreditadas a través de la contabilidad, al no poder extenderse al obligado el plazo que los artículos 115 y 66 bis reconocen a la Administración «como facultad de comprobar». En la sentencia de 7 de junio de 2024, aquí comentada, el recurrente no pretendía incrementar las BINS ni, al decir del TS,

⁷ En esta última sentencia, el recurrente alegó la infracción del principio de regularización íntegra, al haber ignorado la Administración la reversión del ajuste practicado en ejercicios posteriores. La sentencia afirmó:

la necesidad de constatar positivamente que esas provisiones no fueron revertidas en los ejercicios siguientes por el contribuyente y, de ser así, atender a esa circunstancia en la regularización de las provisiones por fin de ejercicio que nos ocupan, en garantía de los principios a que alude el TS en la jurisprudencia citada (justicia tributaria, prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración, etc.).

Y añade que, aunque para el TEAC bastaba «con que la información disponible no acredite la infracción del principio de íntegra regularización o que el contribuyente ha podido solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada», ello «no es suficiente, pues debe exigirse a la Administración el cumplimiento efectivo de la corroboración del extremo indicado».

Sobre la jurisprudencia existente al respecto, particularmente en supuestos de errónea imputación temporal de rentas o cuotas por el IVA, cuando la liquidación de una deuda conlleva una devolución de ingresos indebidos por otro periodo o concepto impositivo, *vid.* nuestro trabajo (Cordero González, 2024, pp. 65 y ss.).

«excitar *ex novo*, a modo de un derecho autónomo», las potestades de comprobación e investigación administrativas, que fueron ejercidas de oficio para regularizar el ejercicio 2008⁸.

En nuestra opinión, nada impediría a la Administración determinar BINS no declaradas si así resulta del mismo criterio que la propia Inspección está utilizando para regularizar, siempre que puedan acreditarse a través de la prueba correspondiente, teniendo en cuenta que no se trata de rectificar la autoliquidación del periodo de origen ni de regularizar ejercicios prescritos, sino de extraer sus consecuencias para los ejercicios posteriores (Cordero González, 2024, pp. 268 y ss.). A este respecto, es necesario tener en presente que el artículo 26 de la LIS se refiere a la compensación de BINS «que hubieran sido objeto de autoliquidación o liquidación [...]», por lo que la propia norma prevé su posible cuantificación en el marco de una comprobación administrativa, aunque no hubieran sido autoliquidadas por el obligado.

Hay que recordar, además, que la relevancia de la compensación de BINS en la correcta determinación de la renta de la sociedad de acuerdo con el principio de capacidad económica ha venido reforzada por su configuración como derecho del contribuyente en la STS de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020), que rechaza su caracterización como opción tributaria y resalta su papel como elemento objetivo de cuantificación de la renta del periodo «preexistente a la propia autoliquidación». De este modo, la prescripción del derecho a liquidar el periodo de origen de las BINS no debiera concebirse como un plazo preclusivo para su cuantificación, cuando la propia LGT habilita a la Administración a comprobar su importe en el marco de la liquidación del periodo no prescrito, siempre que su existencia y cuantía puedan justificarse debidamente. No en vano, al fijar su doctrina, la sentencia de 7 de junio de 2024 alude al deber de la Administración de 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», en la medida en que sean relevantes para los periodos no prescritos y «con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente».

Del mismo modo, y apelando a una visión equitativa y coherente de las potestades administrativas de comprobación dentro del nuevo plazo de 10 años establecido en el artículo 66 bis de la LGT, la generalidad de la doctrina ha defendido la posibilidad de reconocer partidas compensables o deducibles no incorporadas a la autoliquidación del periodo prescrito. Así lo ha entendido Fernández López (2016, pp. 151-152), que pone de manifiesto que el derecho del obligado habría de apoyarse en la contabilidad y los soportes

⁸ En el caso abordado por esta sentencia, la entidad había presentado las declaraciones en plazo, pero calculó erróneamente la cuota, al efectuar revalorizaciones contables de activos sin practicar el correspondiente ajuste fiscal. La entidad reformuló las cuentas en el marco de un procedimiento concursal y solicitó corregir el error que le había llevado a no consignar las BINS mediante su inclusión como cantidades pendientes en una autoliquidación posterior, correspondiente a un periodo no prescrito, que ya había presentado, cuya rectificación solicitó.

documentales correspondientes a esos mismos años. También González Martínez (2016, marginal 1440) basa esta interpretación en «una elemental exigencia de coherencia en la regulación del ordenamiento jurídico y una interpretación conforme al principio de capacidad económica». Al igual que Juan Lozano (2016, pp. 39-40), para quien, si la Administración puede comprobar aquello que, con origen en ejercicios prescritos, produce efectos en la liquidación de los no prescritos, entonces lo razonable es conceder que también el obligado tributario pueda solicitar, dentro del procedimiento de inspección o a través del procedimiento específico de rectificación de autoliquidaciones, que se tomen en consideración los elementos o datos procedentes de ejercicios prescritos que operan a su favor. Rozas Valdés y Sánchez Blázquez (2022, pp. 142 y 257 y ss.) precisan, además, que la equiparación o igualdad en las posibilidades de actuación en relación con las bases, cuotas o deducciones que compensar o aplicar en periodos futuros no vendría de acudir al artículo 66 bis.2 de la LGT, que en realidad solo regula la imitación temporal de los 10 años para el inicio del procedimiento de comprobación de oficio por la Administración tributaria, sino al artículo 115.1, párrafo segundo.

Sobre la necesidad de que las BINS hayan sido autoliquidadas para que puedan compensarse, se encuentra pendiente el recurso de casación admitido por auto de 9 de octubre de 2024 (rec. núm. 8368/2023), referido a un procedimiento inspector en el que se regulariza un gasto que la entidad contabilizó y declaró en un periodo (2012) posterior al del devengo. La Inspección entendió que tales cantidades no constituían una indemnización satisfecha al arrendador, sino pagos por el propio arrendamiento, imputables a periodos anteriores, ya prescritos (2001 a 2007). Dado que la inspección que se estaba efectuando sobre el ejercicio 2012 era de alcance general y en dicho periodo se habían consignado BINS pendientes de periodos anteriores (2004-2006), a los que teóricamente eran imputables los gastos, el obligado solicitó que se incrementaran las BINS para tener en cuenta los citados gastos, siguiendo el mismo criterio inspector. La Administración y la sentencia de instancia consideraron que el artículo 19 del TRLIS no permitía corregir el resultado contable incorporando un gasto no contabilizado en tales periodos, por lo que, planteado el recurso, el TS establece como cuestión de interés casacional la de:

Determinar si, cuando en el marco de una comprobación e investigación de alcance general sobre el IS, la Inspección entiende que un determinado gasto debía haberse contabilizado en ejercicios previos a aquel en el que fue efectivamente contabilizado, el principio de inscripción contable (art. 19 TRLIS, actual art. 11 LIS) impide la comprobación de las BINS generadas en aquellos ejercicios previos para los que la potestad de comprobación sigue viva (art. 115 y 66.bis LGT), con la finalidad de incrementarlas en el importe del gasto correspondiente a esos periodos⁹.

⁹ En su auto, el TS alude, en todo caso, a dos sentencias previas. La STS de 23 de abril de 2024 (rec. núm. 4382/2022), en la que señaló que:

En interpretación del artículo 19.3 del TRLIS (actual artículo 11.3 LIS), los gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo,

Ciertamente, sobre esta cuestión se ha pronunciado recientemente la STS de 19 de diciembre de 2024 (rec. núm. 2519/2023), según la cual una entidad partícipe en una agrupación de interés económico (AIE) puede aplicarse una BIN no declarada, pero determinada sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE. Este supuesto presenta, sin embargo, la particularidad de que, aunque las actuaciones de comprobación se refieren al periodo de generación de la BIN, se realizan en relación con un sujeto distinto (la AIE), cuyo resultado es relevante para la fijación de las BINS de los partícipes, sujetas a su propio plazo de prescripción, y que no fueron declaradas en su momento. Partiendo del principio de regularización íntegra y del criterio de la *actio nata*, el TS concluye que la entidad solo podrá conocer los datos determinantes de la BIN a partir de la regularización efectuada a la AIE, por lo que no existe ninguna razón jurídica para rechazar su aplicación por la entidad¹⁰.

4. Finalmente, la doctrina fijada por el TS en la sentencia de 7 de junio de 2024 resulta también relevante para abordar la problemática de la aplicación de las deducciones por I+D+i del artículo 35 de la LIS tras el cambio de criterio de la DGT en las consultas V1510/2022 y V1511/2022, de 24 de junio, y V1718/2024, de 11 de julio, que exigen su consignación en

deben imputarse fiscalmente al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo.

Y también a la STS de 22 de marzo de 2024 (rec. núm. 7261/2022) que, en relación con el artículo 11 de la LIS, afirmó que:

Procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito.

¹⁰ Lo contrario sería tanto como desconocer el derecho de los contribuyentes a la regularización íntegra de su situación jurídica. En virtud de este principio, los sometidos a regularización tributaria deben ser comprobados de una manera íntegra y global, en un sentido objetivo cuanto subjetivo, de suerte que la comprobación de una entidad que tiene la consideración de sujeto pasivo en el IS, como aquí ha sido el caso, tiene que proyectar sus efectos sobre las situaciones jurídicas vinculadas o dependientes de esta, de manera que las bases imponibles puestas de manifiesto en favor de la AIE deben favorecer a los socios que tributan por ellas, lo que implica, de un lado, que la Administración puede y debe respetar los hechos y decisiones que ella misma toma en cuanto a las consecuencias fiscales de la imputación a los socios; de otro lado, que la base imponible susceptible de ser atribuida al socio puede ser automáticamente trasladada por este a su situación fiscal, porque se trata de un derecho subjetivo que no puede ser desconocido por la Administración. Obviamente, esa lesión del principio de regularización íntegra comporta, por igual razón, la del principio que prohíbe el enriquecimiento injusto, dado que la comprobación efectuada a la AIE, generadora de unas bases imponibles que esta no puede hacer suyas, porque no tributa *per se* en el IS, carecería de sentido si se privara a los partícipes su aprovechamiento partiendo, en todo caso, del principio de *actio nata* y, con él, de la posibilidad de compensar aquellas con bases positivas, ya que, de lo contrario, la Administración haría suyo, apropiándose, sin causa lícita, el valor económico en que se cifran tales créditos fiscales.

el periodo de realización de los gastos para que puedan aplicarse durante el plazo de 18 años previsto en el artículo 39 de la LIS, debiendo, en otro caso, proceder a su rectificación antes del fin del plazo de prescripción¹¹. A nuestro juicio, la interpretación del TS en la sentencia comentada refuerza el criterio que hasta el año 2022 (consultas V0802/2011, de 28 de marzo; V2400/2014, de 11 de septiembre, o V0163/2017, de 24 de enero, entre otras) se había admitido pacíficamente por la DGT y, según el cual, las deducciones por I+D+i podían aplicarse en el periodo de realización de los gastos o, «alternativamente», en los posteriores dentro del plazo establecido por esta norma. Esta es la interpretación lógica que deriva no solo del tenor literal de la norma que, a diferencia de otras deducciones, no condiciona su aplicación en periodos posteriores a la insuficiencia de cuota en el periodo de realización del gasto, sino de las particularidades de este incentivo, ante la conveniencia de contar con un informe que acredite el carácter de los gastos realizados¹². Dado que la emisión de este informe puede demorarse, parece lógico que su aplicación pueda llevarse a cabo una vez obtenido sin necesidad de rectificar las autoliquidaciones de los periodos anteriores, que no siempre será posible si ha transcurrido el plazo de prescripción¹³. Este criterio fue confirmado por la STS 4355/2023, de 24 de octubre, si bien a partir de la vinculación de la Administración a las consultas de la DGT vigentes en el momento de presentarse la declaración, de acuerdo con los principios de buena fe, respeto a los actos propios y buena administración, sin llegar a fijar doctrina (Cordero González, 2024 pp. 283 y ss.)¹⁴.

¹¹ Con este cambio de criterio, la DGT asumió el establecido en la RTEAC de 23 de marzo de 2022 (RG 514/2020), relativa a la deducción por doble imposición internacional, que a su vez se había basado en la STS de 22 de julio de 2021 (rec. núm. 1118/2020), antes referida, y relativa a la acreditación *ex novo* de las BINS.

¹² Como es sabido, el artículo 35 de la LIS prevé que «la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado». Tras fijar el orden de aplicación de las deducciones, después de las reguladas en los capítulos II y III, el artículo 39 añade que las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos que concluyan en los 15 o 18 años inmediatos y sucesivos, sin condicionar esta posibilidad a la insuficiencia de cuota en el primer periodo.

¹³ El artículo 35 de la LIS prevé, además, que:

Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

¹⁴ Tras dictarse esta STS de 24 de octubre de 2023, el TEAC abordó esta cuestión en su resolución de 22 de febrero de 2024 (RG 3132/2022), de nuevo, desde el punto de vista del principio de confianza legítima y vinculación de la Administración a las consultas de la DGT vigentes en ese momento, considerando que el TS no llegó a analizar de forma directa y general si la declaración de la deducción debe efectuarse en la autoliquidación del ejercicio en el que se realizan los gastos e inversiones.

A nuestro juicio, la configuración de las facultades administrativas de comprobación sobre periodos prescritos que se desprende de la sentencia de 7 de junio de 2024, que pueden y deben desplegarse también respecto de los elementos favorables al obligado en la cuantificación de la obligación tributaria, de acuerdo con el principio de regularización íntegra, refuerza esta interpretación de las deducciones por I+D+i, en las que, como hemos destacado, la problemática no es tanto si la Administración puede determinar en periodos posteriores deducciones que no fueron «debidamente» consignadas por el obligado en el ejercicio de realización de los gastos, sino si la configuración legal del incentivo permite que pueda declararse y aplicarse alternativamente en uno u otro periodo dentro del plazo de 18 años previsto en el artículo 39 de la LIS, dadas las facultades de comprobación del artículo 115 de la LGT. Aunque la STS de 24 de octubre de 2023 ya aludió a la relevancia de esta norma y del principio de regularización íntegra en la interpretación de estos incentivos, este criterio viene, a nuestro juicio, reforzado tras este nuevo pronunciamiento del TS.

Referencias bibliográficas

- Cordero González, E. M.^a (2024). *El principio de regularización íntegra en materia tributaria*. Thomson Reuters-Aranzadi.
- Fernández López, R. I. (2016). *La imprescriptibilidad de las deudas tributarias y la seguridad jurídica*. Marcial Pons.
- González Martínez, M. (2016). *La crisis de la prescripción tributaria*. Francis Lefebvre.
- Juan Lozano, A. (2016). Encrucijada y retos de la prescripción tributaria: el deber de buena Administración y el equilibrio de la relación tributaria como criterios de resolución. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 172.
- Ramírez Gómez, S. (2021). El principio de regularización íntegra en la jurisprudencia del Tribunal Supremo: aspectos sustantivos y procedimentales. *Quincena Fiscal*, 6.
- Rozas Valdés, J. A. y Sánchez Blázquez, V. M. (2022). *La proyección del pasado remoto en la liquidación de los tributos*. AEDAF.
- 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 de 2015. *Quincena Fiscal*, 9.