

LA COMPROBACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS PRESCRITOS

MIGUEL WERT ORTEGA

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN este trabajo se analizan las limitaciones de la comprobación de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos. Si bien el Tribunal Supremo en aplicación de la normativa vigente hasta el año 1999 consideró que no era posible esa comprobación porque las bases negativas habían adquirido firmeza por la prescripción, tras la aprobación de la norma (art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, extendido por el 106.4 de la Ley General Tributaria a todo supuesto de compensación o deducción de partidas procedentes de periodos anteriores) que exige la acreditación de la «procedencia y cuantía» de la base negativa se plantea si tal norma habilita o no a la Administración para efectuar la comprobación y cuáles son los límites de esta. Se examinan las sentencias más recientes, que van desde las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central que admiten una comprobación completa hasta las de diversos Tribunales Superiores de Justicia que mantienen que la única virtualidad de la comprobación es la de verificar que la base ha sido incluida en la correspondiente liquidación, y entre ambas se sitúa el criterio de la Audiencia Nacional que acepta la corrección de la base negativa en el caso de que se hubieran cometido «errores contables».

Palabras clave: compensación, prescripción y comprobación.

TAX LOSSES AUDITS OF PRESCRIBED EXERCISES

MIGUEL WERT ORTEGA

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

THIS article analyses the limitations of the audits to assess negative tax bases from tax years whose legal auditing period has expired. According to the legal norms valid until 1999, the Supreme Court determined that such an audit was not possible, arguing that the tax losses was settled and could not be disputed when the auditing period had expired. After approval of a new norm (art. 23.5 of the Corporate Tax Act, extended through art. 106.4 of the General Tax Act, to any compensation or deduction of items from previous periods) establishing the need to prove the «origin and amount» of the negative tax base, the question arises of whether or not those norms allow for the Tax Administration auditing and what limits should such an audit have. This paper examines a selection of recent court decisions, ranging from the «Tribunal Económico Administrativo Central» (Economic and Administrative Court) resolutions that accept a full crosscheck, up to those of several «Tribunales Superiores de Justicia» (Regional Courts) which maintain that the only possible checking is to verify that the base has been included in the corresponding settlement, and between both stands the «Audiencia Nacional» (National Court) criteria, that accepts the correction of tax losses in the case that «accounting errors» had been committed.

Keywords: compensation, prescription and audit.

Sumario

1. Significado de la compensación de bases imponibles negativas.
2. Evolución de la regulación de la compensación de bases imponibles negativas en el IS.
3. Regulación actual de la compensación de bases imponibles negativas: requisitos.
4. La acreditación de las bases imponibles negativas objeto de compensación.
 - A) Establecimiento del deber de acreditación.
 - B) Ejercicio a partir del cual se exige la acreditación.
 - C) Medios de prueba utilizados para la acreditación.
5. Criterios doctrinales sobre el significado de la acreditación de las bases negativas y su comprobación.
6. Criterios de los tribunales.
 - A) Criterios en aplicación normativa anterior al artículo 23.5 de la Ley del IS.
 - B) Criterios sostenidos en aplicación de la normativa posterior al artículo 23.5 de la Ley del IS y 106.4 de la LGT.
7. Comentarios y conclusiones finales.

El aumento de los supuestos en los que los sujetos económicos incurren en pérdidas o, en su traslación al ámbito tributario, bases imponibles negativas, así como el incremento de sus cuantías, constituyen secuelas ineludibles de las crisis económicas, con el consiguiente impacto negativo en la recaudación tributaria y no solo en el periodo en el que se producen, sino también en el futuro, ya que la compensación de las bases negativas hará que disminuya el impuesto a satisfacer en los años siguientes. Por ello no es extraño que el tema de la compensación de bases imponibles negativas sea en este momento objeto de una especial atención en todas partes y, en especial, en aquellos países en los que las dificultades son mayores, como ocurre en España.

Este interés creciente se constata en varios ámbitos. En el plano internacional, un reciente informe de la OCDE ¹ recoge la preocupación existente sobre esta materia y desarrolla un estudio sobre el tratamiento fiscal de las pérdidas en varios de los países miembros de la organización, los esquemas utilizados en diferentes lugares de manera fraudulenta o abusiva para beneficiarse de la disminución impositiva que comportan las compensaciones de pérdidas y las propuestas de medidas tendentes a la evitación de esos esquemas.

En nuestro país, el legislador ha creído necesario, entre las medidas emprendidas para paliar la caída de ingresos tributarios, establecer una limitación transitoria (durante los años 2011 a 2013) al derecho de compensación de las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades y en lógica contrapartida una extensión del plazo de compensación (de 15 a 18 años) ².

Ahora bien, la compensación de las bases negativas no solo ha adquirido protagonismo por la aprobación de esas medidas legislativas, sino que también suscita interés el estudio de los requisitos y de la aplicación concreta de las normas que lo regulan, entre las que destacan las referidas a la

¹ OECD (2011) *Corporate loss utilisation through Aggressive Tax Planning*, OECD Publishing.

² Nos referimos a las modificaciones aprobadas por el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, que en su artículo 9 establece, entre otras medidas fiscales, la limitación durante tres años (2011, 2012 y 2013) de la compensación en el Impuesto sobre Sociedades de las bases imponibles negativas de aquellas entidades que superen los 20 millones de euros de facturación, limitación que es del 75 por 100 (disminuido al 50% para los años 2012 y 2013 por el RDL 20/2012, de 13 de julio) de la base imponible previa para las que superando la cifra anterior no lleguen a los 60 millones de facturación y del 50 por 100 (25% para 2012 y 2013 por el RDL 20/2012) para los que sobrepasen el importe anterior, lo cual ha tenido como medida derivada la ampliación del plazo de compensación a 18 años para los periodos que se inician a partir del 1 de enero de 2012.

comprobación de las bases negativas compensadas, cuestión sobre la que los tribunales han dictado recientemente algunas sentencias que inciden sobre uno de los asuntos más controvertidos de su regulación, el que va a centrar el objeto de este trabajo, relativo a la posibilidad de comprobación, y rectificación en su caso, de las bases imponibles negativas provenientes de ejercicios prescritos que son objeto de compensación en ejercicios no prescritos.

Aunque, como figura en el título de este trabajo, el tema sobre el que versa el análisis desarrollado en estas líneas está constituido por la incidencia de la prescripción en la compensación de bases negativas, referida principalmente al Impuesto sobre Sociedades (IS), hay que significar que las cuestiones que se van a tratar y las conclusiones que se formulen son trasladables a cualquier otro mecanismo de compensación o deducción de cuantías (bases o cuotas) procedentes de ejercicios anteriores, que eventualmente pudieran estar prescritos en el momento en que se comprueba el periodo en el que el sujeto aplica las deducciones o compensaciones pendientes, no solo sobre el IS sino sobre cualquier otro impuesto en el que se reconozcan en su liquidación esos mecanismos de compensación o deducción. El que se aborde específicamente la compensación de bases imponibles negativas obedece a que es el supuesto más estudiado y el que ha motivado más pronunciamientos de los tribunales, pero insistimos en que lo que se diga en este comentario respecto a la compensación de las bases negativas procedentes de ejercicios prescritos es aplicable a cualquier otra compensación o deducción de partidas originadas en periodos anteriores.

1. SIGNIFICADO DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

De las diversas opciones que teóricamente podrían haberse seguido para tratar fiscalmente, en el campo de la imposición directa, ya sea el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o el IS, la obtención de bases imponibles negativas en un periodo impositivo, el legislador español se inclinó por la compensación de dicha base negativa, al igual que con carácter generalizado se realiza en la inmensa mayoría de los sistemas fiscales de otros países. La diferencia en la aplicación de la compensación de bases negativas entre los distintos ordenamientos radica en la existencia o no de un plazo determinado de ejercicio de la compensación y en la aplicación de la misma únicamente con las bases o rentas positivas de los ejercicios futuros (*carry forward*) o también, a elección del sujeto, con las de los ejercicios pasados (*carry back*)³. En nuestro país, desde

³ Se puede consultar el panorama internacional de la compensación de bases imponibles negativas en el trabajo de MARTÍNEZ SERRANO, A.: «La compensación de bases imponibles negativas: Valoración crítica y propuestas de reforma a la luz del Derecho comparado». *Impuestos (Compendio)*, Tomo 1, año 2005, pág. 318. Según este trabajo, centrándonos en estos dos aspectos de la compensación, el plazo y la modalidad (exclusivamente con rentas positivas de ejercicios posteriores o también con las de los ejercicios anteriores) los países de la Unión Europea más Estados Unidos y Canadá presentaban las siguientes características:

- Países con plazo ilimitado y compensación en periodos anteriores y posteriores: Alemania, Francia, Holanda, Irlanda, Reino Unido.
- Países con plazo ilimitado y compensación solo en ejercicios posteriores: Austria, Bélgica, Dinamarca, Suecia.
- Países con plazo limitado y compensación en periodos anteriores y posteriores: Estados Unidos (20 años) y Canadá (7 años).
- Países con plazo limitado y compensación solo en ejercicios futuros: España (15 años), Finlandia (10 años), Portugal (6 años), Italia (5 años).

el inicio, la compensación ha estado sometida a un plazo y solo se permite con las rentas positivas de los ejercicios siguientes, no se admite la compensación con los ejercicios anteriores. Y esto vale igual para el IS y para el IRPF.

En el caso del IS, la historia de la compensación de bases a lo largo de los 50 años de vida de la misma ha evolucionado en dos direcciones principales: primero, la extensión del plazo de compensación, que partiendo de 5 años ha llegado en la actualidad a los 18 años y, en algún momento, se podría llegar a plantear la supresión del plazo, en línea con muchos países que reconocen la compensación sin límite de plazo; en segundo lugar, la preocupación por garantizar que la compensación se refiera a bases reales, para lo que se pretenden establecer los mecanismos de ajuste necesarios que dificulten que amparándose en plazo tan dilatado se traten de compensar bases negativas ficticias.

En el IRPF la compensación de las bases o rentas negativas no ha seguido una evolución paralela a la del IS. Por el contrario, en cuanto al plazo, pese a que se partió del mismo de 5 años, no ha experimentado la ampliación que ha tenido en el IS, sino que ha permanecido constante y solo se modificó para rebajarlo a 4 años coincidiendo con la reducción del plazo de prescripción. Esta diferencia de trato de las bases negativas en uno y otro impuesto no parece que tenga una base económica y jurídica muy sólida y de hecho es una separación o diferenciación que no se da en la regulación de otros países que suelen dispensar el mismo tratamiento a las rentas empresariales del IRPF y del IS. Este distinto tratamiento de uno y otro impuesto ha sido criticado por algún autor (MARTÍNEZ SERRANO) que aboga por la necesidad de reforma para igualar ambas legislaciones ⁴.

2. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IS

Se cita como precedente de la compensación de bases negativas en el IS la compensación de pérdidas de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, que se refería a pérdidas contables y se caracterizaba por la imposición de exigencias específicas de registro contable y porque requería la comunicación previa a la Administración.

Con las leyes del IRPF y del IS de 1978 se adopta el sistema de compensación que se aplica en la actualidad, como compensación de la base fiscal y no como compensación de pérdidas contables. En esas leyes se preveía un plazo de compensación común de 5 años, tanto para las bases negativas del IS como para las rentas negativas o las disminuciones patrimoniales del IRPF, mismo plazo que el de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria establecido en la Ley General Tributaria (LGT), con lo cual había sincronía entre uno y otro plazo.

⁴ «La compensación de bases imponibles negativas...», *op. cit.*, pág. 317. Esta autora pone de relieve que «aunque la ley del IRPF introduce en algunos de sus preceptos la igualdad en el trato entre los rendimientos de actividades económicas con la Ley del Impuesto de Sociedades, y se remite a su regulación en muchos aspectos, existen discriminaciones importantes, tal es el caso de compensación de la base imponible negativa. Desde nuestro punto de vista, ante esta situación, es preciso efectuar una reforma que aproxime el tratamiento fiscal de las pérdidas empresariales en el IRPF al aplicable en el Impuesto sobre Sociedades».

El siguiente hito está representado por la Ley 43/1995 del IS, en la que el cambio fundamental fue la ampliación del plazo de compensación a 7 años, lo que abre un proceso de paulatina extensión del plazo, incrementado sucesivamente a 10 años en 1999, a 15 años en 2002 y, por fin, tras la última reforma introducida por el Real Decreto-Ley 9/2011, a los 18 años, que es el que rige en la actualidad.

Pero, lógicamente, a la par que se emprendía este proceso de extensión del periodo de compensación, y más tras la reducción del plazo de prescripción a 4 años llevada a cabo por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se vio la necesidad o conveniencia de establecer algún mecanismo que evitase el aprovechamiento indebido de tan dilatado plazo para practicar compensaciones que no fueran reales.

Para alcanzar este objetivo pueden arbitrarse varias soluciones. Una, la de mayor alcance, sería que la Administración pudiera comprobar sin limitación temporal por razón de prescripción la base negativa en el ejercicio en que se efectúa la compensación, es decir, que la prescripción solo afectase a la comprobación de la base negativa a partir del periodo en que se efectúa la compensación. La otra opción, de menor impacto, sería que en cualquier caso, estuviese o no afectada por la prescripción, fuese necesario para realizar la compensación acreditar la existencia y efectividad de la base negativa. Con carácter general, el legislador español ha optado por la segunda de las anteriores vías. No consideró oportuno en su momento establecer nada singular sobre la incidencia de la prescripción en este supuesto pero sí impuso una obligación o carga para el obligado tributario de acreditar la realidad de la base imponible negativa. Así, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, introdujo un nuevo apartado 5 en el artículo 23 de la Ley 43/1995, que decía: «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». Por tanto, los medios de acreditación o prueba de la «procedencia y cuantía» se identificaban con la contabilidad y los soportes documentales. El apartado 5 fue posteriormente modificado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para añadir como medio de acreditación «la exhibición de la liquidación o autoliquidación». Y así continúa en la actualidad tras la más reciente reforma de la compensación en el IS.

3. REGULACIÓN ACTUAL DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS: REQUISITOS

Tras la aprobación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TR de la Ley del IS) por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la compensación de las bases imponibles negativas se encuentra regulada en el artículo 25, cuyo apartado 1 dispone: «Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos». De lo establecido en este precepto se deducen los siguientes requisitos o condiciones para practicar la compensación de las bases negativas:

1. En primer lugar, lo que se compensa es la base imponible negativa, que en el régimen general de estimación directa se obtiene, según previene el artículo 10 del TR de la Ley del IS corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los ajustes previstos en la propia normativa del impuesto. En consecuencia, lo que se compensa no es la pérdida contable, sino la base imponible negativa, es decir, la magnitud fiscal, con lo que puede ser que contablemente se hayan producido pérdidas, y por el juego de los ajustes al resultado contable resulte una base positiva o, a la inversa, puede que la entidad hubiese obtenido un beneficio contable, pero que se transforme en base imponible negativa al aplicar ajustes previstos en la norma fiscal. Además, como se atiende a una magnitud fiscal y no contable, no se requiere el saneamiento de las pérdidas para efectuar la compensación en el IS.
2. El segundo requisito, según el apartado que estamos comentando, es que las bases imponibles negativas hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación, es decir, hubiesen sido liquidadas por la Administración, fruto de una comprobación, existiese o no previa autoliquidación presentada por la entidad, o bien hubiesen sido objeto de autoliquidación no comprobada administrativamente. Lo que no se admite es que se puedan compensar bases negativas no declaradas o no determinadas por la Administración.

Este es un requisito que en actualidad parece claro, pero que anteriormente había sido muy controvertido. La necesidad de que las bases negativas hayan sido autoliquidadas o liquidadas se impuso en la redacción de la Ley 24/2001, antes no existía mención alguna de esta exigencia, simplemente se decía que las bases negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los años posteriores. No obstante, pese a la ausencia de previsión expresa de este requisito algunos tribunales habían interpretado que era necesario que se hubiese presentado la declaración ⁵. Otros, en cambio, entre ellos el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), se inclinaron por considerar que se podían compensar bases negativas aunque no existiese declaración previa de la entidad ⁶.

⁵ Entre los pronunciamientos en este sentido destacan diversas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía, como la de 23 de marzo de 2001 [recurso 1234/1998 (NFJ010945)] en la que se afirmaba que: «Se configura, por tanto, la compensación como un derecho a favor del sujeto pasivo consistente en un crédito fiscal a su favor y que puede ejercitar dentro de los cinco años siguientes según su propio interés, y que se realiza, artículo 158 del Reglamento, por el sujeto pasivo al tiempo de realizar la declaración del Impuesto; no existe requisito formal previo, opera automáticamente cuando el sujeto pasivo quiera realizar la compensación en el periodo indicado, pero siempre y cuando se haya hecho constar en la declaración del Impuesto», o la de 8 de junio de 2001 y, recientemente, la de 11 de marzo de 2010 [recurso 409/2007 (NFJ040556)] en la que se manifiesta que la modificación del artículo 23 de la Ley del IS no es más que una aclaración dirigida a solucionar discrepancias, por lo que tanto antes como después de la modificación se exige que la base haya sido declarada. Otro pronunciamiento que parte de la exigencia de declaración previa es la Sentencia del TSJ de Murcia de 30 de julio de 2007 en la que se decía que el que no haya que guardar la declaración no eximen la carga de probar que la presentó. También se mostraba partidaria de la exigencia de declaración previa la Sentencia del TSJ de Navarra de 30 de septiembre de 2000 [recurso 300/1998 (NFJ010040)], en la que se afirmaba que: «Así, no puede equipararse el concepto económico-contable de pérdidas al concepto tributario de base imponible. Esta es el resultado de aplicar las normas propias de cada tributo a los hechos de naturaleza jurídica o económica que configuren el hecho imponible (art. 47 y ss. LGT). En el caso del IS la base imponible es la expresión tributaria de los resultados (negativos o positivos) de la actividad del sujeto pasivo. Por consiguiente, es presupuesto de su determinación la existencia de un acto del propio sujeto pasivo (autoliquidación) o de la Administración Tributaria (liquidación)».

⁶ Por ejemplo, la Resolución de 6 de septiembre de 1994 [RG 913/1993 (NFJ003691)], en la que en relación con una compensación realizada al amparo de la normativa del IS de 1978 se decía que de lo dispuesto en los artículos 35 y 36 del Reglamento del IS (RD 2631/1982, de 15 de octubre) «se deducen dos conclusiones: Primera. Que no hacen ninguna referencia a que sea condición necesaria para la existencia de base imponible que el sujeto pasivo haya o no presentado decla-

3. En tercer lugar, se exige que en el periodo en el que se efectúa la compensación se hubiera obtenido una renta positiva. No se habla de que se hubiera obtenido una base imponible positiva, sino rentas positivas porque, de acuerdo con la definición de la base imponible del artículo 10 del TR, la base negativa que se compensa forma parte de la base imponible de ese periodo.

Lo que significa este requisito es que no es posible compensar las bases negativas de periodos anteriores con rentas negativas del ejercicio en que se efectúa la compensación y determinar así una mayor base negativa a compensar en el futuro, sorteando de esa manera el plazo de compensación.

4. La compensación se ha de realizar en el plazo de 18 años inmediatos y sucesivos. Nótese que se habla de años y no periodos, con lo cual la compensación se puede efectuar en más de 18 periodos si hubiera alguno o algunos que fueran inferiores al año. Incluso con la normativa anterior, la Ley 61/1978, en la que el periodo de compensación se establecía en «ejercicios» (art. 18 de la Ley 61/1978), no en años, el Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 23 de mayo de 2011 [recurso 4091/2008 (NFJ043403)] interpretó que se refería a años.

El plazo se cuenta desde el ejercicio en que se obtuvieron las bases imponibles negativas. Por excepción, el propio artículo 25 del TR de la LIS prevé dos supuestos en los que el inicio del cómputo del plazo se sitúa no cuando se incurre en las pérdidas, sino desde que la sociedad comienza a tener resultados positivos. Estos supuestos son el de las sociedades de nueva creación (apartado 3) y el de las bases negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades (apartado 4).

El hecho de que se imponga un límite temporal podría parecer algo consustancial a la propia institución de la compensación de bases, pero no es así. Si bien nuestra tradición ha sido fiel al establecimiento de un plazo máximo para realizar la compensación, en otros países de nuestro entorno, entre ellos en muchos de la Unión Europea (Alemania, Francia, Reino Unido, Holanda, Irlanda, etc.)

ración por el impuesto. Si no lo ha hecho, habrá incurrido en infracción que será sancionable en la forma que corresponda, pero ello no implica en absoluto que no exista base imponible. Segunda. Que si el ejercicio ha prescrito, la Administración no puede practicar en el beneficio contable los ajustes previstos en el Reglamento del Impuesto, con la consecuencia de que el beneficio contabilizado se transforma sin más en base imponible definitiva. Y en consecuencia, en caso de pérdidas, las contabilizadas en un ejercicio prescrito son las compensables en los cinco ejercicios inmediatos siguientes».

La de 23 de octubre de 1996 [RG 8984/1993 (NFJ004918)] en la que se aborda la cuestión de la presentación de la declaración del IS en la que se consignan las bases negativas una vez transcurrido el plazo de prescripción, y se señala que aunque en ninguna norma «se condiciona tal derecho de compensación al hecho de haber sido declaradas tales pérdidas y de aquí que no pueda negarse la posibilidad de ejercitarlo aún en ausencia de declaración... de forma que existe base imponible negativa aunque no haya sido declarada, con el correlativo derecho –cabe añadir– a su compensación. Claro es que la efectividad de tal derecho de compensación quedará supeditado a su prueba por el contribuyente» y la Resolución de 13 de febrero de 2004 [RG 4799/2002 (NFJ016811)] en la que se reitera que aunque la declaración no es necesaria, si lo es una prueba de su efectividad, sin que se le pueda otorgar efectos a la declaración presentada después de la prescripción. Respecto a otros tribunales que han manifestado igualmente que no se requiere la presentación de una declaración tributaria para poder practicar la compensación de las bases negativas, el TSJ de Galicia, en la Sentencia de 24 de septiembre de 2008 [recurso 16186/2008 (NFJ034652)] declara que aunque no se exige la presentación de la declaración, el hecho de que se hubiera presentado la declaración una vez prescrito el periodo y que la contabilidad se hubiera legalizado fuera de plazo impiden considerar acreditadas las bases imponibles negativas.

no hay tal limitación, por lo que no sería de extrañar que en un futuro, siguiendo el ejemplo de esos países que así lo tienen reconocido, se pudiera admitir la compensación sin límite temporal, cualquiera que fuera el ejercicio del que procedieran ⁷.

No es fácil encontrar una razón concreta por la que en la actualidad el plazo sea de 18 años y no uno mayor o menor o incluso que no exista. En un principio, cuando se inició el reconocimiento de la compensación se estableció un plazo de ejercicio de 5 años por dos razones: la conveniencia de conciliar el plazo de compensación con el de prescripción del derecho a liquidar y para facilitar la comprobación de las bases negativas objeto de compensación, pues si se admitiera un plazo más largo sería más complicada y costosa la comprobación por la Administración y exigiría al contribuyente un esfuerzo adicional de conservación de la documentación.

Desde el momento en que comienza el proceso de aumento del plazo esas dos razones dejaron de pesar y ahora se puede hablar de una disociación absoluta del plazo de compensación y el de prescripción, por lo que resulta perfectamente normal que se compensen bases de ejercicios que se encuentran prescritos en el momento de la compensación.

No obstante, la limitación temporal del derecho a compensar las pérdidas, sea cual sea el plazo al que se sujeta, es puesta en cuestión por la doctrina desde el punto de vista de los principios generales del derecho tributario, pues como advierte TRIGO Y SIERRE «la limitación temporal del derecho a la compensación de las bases imponibles negativas atenta directamente contra el principio de capacidad económica pues el hecho de que queden bases imponibles negativas sin compensar por razón del transcurso del plazo supone que la renta sometida a gravamen en la entidad en que esto se produzca no será la que efectivamente ha obtenido» ⁸.

4. LA ACREDITACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS OBJETO DE COMPENSACIÓN

A) Establecimiento del deber de acreditación

Junto a los requisitos anteriores, como venimos indicando en este trabajo, la regulación de la compensación en el IS ha incorporado desde el año 1999 una exigencia adicional, recogida actualmente en el apartado 5 del artículo 25 del TR de la Ley del IS, la acreditación de la realidad de las bases imponibles negativas, en los siguientes términos: «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».

⁷ Argumentos a favor de la compensación sin someterse a límite temporal los encontramos en el trabajo de ÁLVAREZ GARCÍA, S. y ROMERO JORDÁN, D.: «Líneas de reforma del Impuesto sobre Sociedades en el contexto de la Unión Europea», *Documentos DOC*, n.º 13/02 del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 8 y 9.

⁸ TRIGO Y SIERRE, L.F.: «El ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración con relación a las bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, n.º 17, octubre de 2000, pág. 19.

Además, superando el ámbito del IS y el de la compensación de las bases en el IS, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el artículo 106, apartado 4 (que actualmente es el 5), dentro de la sección 2.^a referida a la prueba, del capítulo II sobre las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, extendió la carga de acreditar la procedencia y cuantía con carácter general a todo supuesto de compensación o deducción de cantidades procedentes de ejercicios prescritos, en los siguientes términos: «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».

En primer lugar, hay que subrayar la sustancial coincidencia entre ambas normas, el artículo 25.5 del TR de la Ley del IS y el artículo 106.5 de la LGT. La más antigua, la del IS, habría sido trasladada por la LGT para su aplicación respecto a todo tipo de cantidades que se compensen o deduzcan en un ejercicio procedentes de otro anterior y respecto a todo tipo de impuestos. Sin embargo, se aprecian ciertos desajustes en la redacción del artículo 106.5 de la LGT con respecto a la del TR de la Ley del IS, que podrían originar problemas en su interpretación. Así, mientras en el artículo 25 del TR de la Ley del IS se habla de «exhibición de la liquidación o autoliquidación, contabilidad y soportes documentales», en el 106.5 de la LGT se dice «exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en la que se incluyeron (sin la coma) la contabilidad y los oportunos soportes documentales». Debemos preguntarnos si la ausencia de la coma fue intencionada o se debió exclusivamente a un olvido, a un error. Si fuera lo primero, lo que se exigiría sería la «liquidación en la que se incluyeron la contabilidad y los soportes documentales», lo cual es algo carente de todo sentido, completamente absurdo. El único sentido plausible, como subraya PONT CLEMENTE ⁹, es el que resultaría de poner la coma.

Otra duda es el objeto de la acreditación, qué se tiene que probar. Ambas normas señalan que lo que se tiene que probar son dos cosas: la procedencia y la cuantía de las cantidades compensadas o deducidas. Lo segundo, la cuantía, no plantea dudas. Lo primero, la procedencia, sí puede generarlas. Según el diccionario de la Real Academia Española «procedencia» puede significar tanto «origen, principio de donde nace o se deriva algo» como «conformidad con la moral, la razón o el derecho». Si fuera esta última la acepción, el contribuyente tendría que demostrar que la base correcta era la negativa, e incluso que esa base negativa era la que se ajustaba a las normas contables y fiscales, lo que equivaldría a posibilitar la comprobación plena de la base imponible negativa por parte de la Administración. En cambio, si la acepción válida fuese la primera, esto equivaldría a la necesidad de probar el origen, la fuente de los datos de los que se deriva la base negativa, pero no presupondría nada respecto a la conformidad a derecho de la base. Ante la duda que provoca la equivocidad del término procedencia, podría ayudar a desvelar el sentido pretendido por el legislador fijarnos en otro precepto de la misma LGT que se refiere a la cuestión que estamos analizando, el artículo 70 relativo a los efectos de la prescripción sobre las obligaciones formales, que en el apartado 3.º establece que: «La obli-

⁹ PONT CLEMENTE, J.F.: «La revisión de las deducciones en la cuota procedentes de ejercicios anteriores: operatividad de la prescripción», *Impuestos*, n.º 18/2009, pág. 220. El autor hace notar que si fuera querida la ausencia de la coma «solo deberían utilizarse como prueba las liquidaciones y autoliquidaciones que reflejarían una previa contabilidad y una previa documentación», mientras que si la interpretación fuese la contraria y faltase una coma, habrían de mostrarse las tres cosas. Entiende que esta última «es la más verosímil, no solo por sentido común, sino porque la coma aparece correctamente ubicada en el artículo 25.5 del TR de la Ley del IS...».

gación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente». Por tanto, en principio, la utilización de las palabras «datos» y «origen» en relación con la procedencia puede dar a entender que la acepción que se considera oportuna es la primera, por lo que su empleo no es directamente demostrativo de que se admite la comprobación plena de la base negativa de un ejercicio prescrito.

B) Ejercicio a partir del cual se exige la acreditación

Teniendo en cuenta que la exigencia de acreditación fue introducida por la Ley 40/1998, que entró en vigor el 1 de enero de 1999 para los ejercicios iniciados a partir de esa fecha, se discute si sería de aplicación a las bases negativas compensadas o a las producidas o generadas a raíz de ese ejercicio.

La normativa no contiene ninguna disposición que expresamente establezca la entrada en vigor de la exigencia, pues la Ley 40/1998 que la introdujo y la Ley 24/2001 que la modificó únicamente contenían la norma transitoria sobre la entrada en vigor de la ampliación del plazo de prescripción, pero nada relativo a la entrada en vigor de la acreditación.

Algunos autores¹⁰ opinan que la solución estará en función del carácter que se le conceda a la norma de acreditación. Si fuera una norma de procedimiento o de derecho formal no habría problemas en exigirla a las compensaciones realizadas a partir de la entrada en vigor de las normas que lo establecieron, es decir, el año 1999, aunque se refiriesen a bases negativas de ejercicios anteriores. Sin embargo, si fuera una norma sustantiva la aplicación a las bases originadas en periodos anteriores a 1999 supondría otorgarle efectos retroactivos, lo que estaría vedado, por lo que no podría ser aplicada a las bases impositivas negativas nacidas antes de la reforma pero aún no aplicadas.

Con independencia del carácter que se asigne a la disposición, lo cierto es que existe unanimidad entre los tribunales en considerar que la norma se puede aplicar a las pendientes de compensar a la entrada en vigor de la modificación. Así, el TEAC en las Resoluciones de 21 de diciembre de 2006 [RG 3103/2004 (NFJ047683)] y de 20 de diciembre de 2007 [RG 2411/2006 (NFJ028049)] y diversas Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) [Sentencias de 16 de diciembre de 2010, de 2 de febrero de 2011 (NFJ044051) y de 21 de julio de 2011 (NFJ043961)], se han pronunciado de esta manera, tomando como referencia la Sentencia del TS de 9 de octubre de 1998 [recurso 9664/1992 (NFJ006929)], la cual resolvió un caso de compensación de pérdidas en el que era de aplicación la normativa de 1978, vigente en el momento de la compensación, y no la correspondiente a los ejercicios en que se obtuvieron las bases impositivas negativas, basándose en el tenor de la disposición final primera de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, sobre entrada en vigor de la misma. Para la AN, teniendo en cuenta la sustancial identidad entre esa disposición y la final de la Ley 40/1998 «debe concluirse que, habiendo entrado en vigor la Ley 40/98 el 1 de enero de 1999, y en consecuencia la exigencia contenida en el nuevo apartado 5 del artículo 23 de la Ley 43/1995, las compensacio-

¹⁰ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La compensación de bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades», *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, págs. 509 a 511.

nes que se practiquen a partir del 1 de enero de 1999 se rigen por el referido artículo 23 de la Ley 43/1995 con la inclusión del apartado 5.º objeto de la controversia».

C) Medios de prueba utilizados para la acreditación

El requerimiento de acreditación de los artículos 25.5 del TR de la Ley del IS y 106.5 de la LGT se concreta en la exhibición o aportación de tres tipos de documentos: las autoliquidaciones o liquidaciones en las que consten las magnitudes correspondientes, la contabilidad y los soportes documentales.

En primer lugar, respecto a la liquidación o autoliquidación, antes que otra cosa, conviene puntualizar que si la base negativa ha sido objeto de liquidación administrativa de carácter definitivo, esta representa el medio completo y suficiente para acreditar la realidad de la base negativa.

Por otro lado, como se advierte en alguna sentencia [AN de 26 de mayo de 2011 (NFJ044945)], a la que aludiremos más adelante, la exigencia de exhibición de la liquidación o autoliquidación tropieza con el derecho, consagrado desde la Ley 1/1998, y ahora reconocido en el artículo 34.1 h) de la LGT, de que no se está obligado a aportar de nuevo documentos que ya se entregaron a la Administración. Un principio de ordenada gestión por la Administración supone hacerse cargo de los documentos entregados, custodiarlos y poder acceder a ellos en cualquier momento en que se necesiten.

El derecho de no aportación de documentos entregados a la Administración se concreta, en relación con los procedimientos tributarios, en el artículo 99.2 de la LGT que atribuye a los obligados tributarios el derecho a rehusar la presentación de los documentos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante.

Parece que estamos en presencia de una auténtica incongruencia normativa, pues la exigencia de exhibición es contradictoria con el derecho de no aportación de los mismos documentos. Para solucionarla proponemos interpretar que la mera falta de exhibición de la liquidación o la autoliquidación no puede desencadenar la negación de la compensación y que el contribuyente puede oponer a la Administración este derecho, en cuyo caso la Administración tendría obligación de localizarlo. Solo en el caso de que no le conste a la Administración, porque, por ejemplo, hubiera un error de identificación o no figurase correctamente archivada o registrada la que se hubiera presentado, debería exigir al que pretende ejercer la compensación para que aporte la copia de la liquidación o de la declaración que dice haber presentado.

El segundo medio de prueba está constituido por la contabilidad, cuya exigencia está conectada con la obligación de conservación de la documentación según la normativa mercantil y contable. El artículo 30 del Código de Comercio establece: «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».

No obstante, la posible incompatibilidad entre las exigencias de acreditación de los artículos 25.5 del TR de la Ley del IS y 106.5 de la LGT con la obligación de conservación mercantil queda a salvo por lo dispuesto en el artículo 70 de la LGT, pues aunque dicho precepto se inicia con la afirmación de que: «Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado solo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas», en el apartado 3 se contiene una excepción crucial a los efectos que estamos considerando: «La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente».

Por lo tanto, aunque inicialmente el plazo de conservación de la documentación a efectos fiscales es el de 4 años de la prescripción, inferior, por consiguiente, al de la obligación de conservación mercantil, hay que tener en cuenta la distinta forma de cómputo, las fechas desde las que se cuentan uno y otro plazo. El de prescripción desde el vencimiento de la obligación de presentar la declaración y el de conservación de la documentación contable desde la fecha del último asiento y, además, hay que tener en cuenta las interrupciones de la prescripción, por lo cual el plazo de 4 años puede verse ampliado hasta superar al de 6 años del Código de Comercio. Y, por último, hay que tener en cuenta lo que previene el artículo 70.3 de la LGT, por lo que mientras no prescriba el ejercicio en que se compensa la base negativa subsistirá la obligación de justificar la procedencia de los datos, obligación en la que se incluye la de conservar y aportar la documentación contable.

En consecuencia, sea cual sea el tiempo que haya transcurrido, si el sujeto tiene pendientes de compensar bases imponibles negativas, los libros de contabilidad tienen que ponerse a disposición de la Administración si esta lo requiere como justificación de la compensación y si no se cumple esta obligación se podrá denegar la misma.

Ahora bien, ¿es suficiente con la simple existencia de la contabilidad o es precisa que se trate de una contabilidad correctamente llevada? Parece razonable pensar que el requisito se incumple no solo ante la ausencia de la misma, sino también cuando concurren anomalías sustanciales que impidan otorgarle fiabilidad.

En cuanto a qué se considera contabilidad a los efectos de la exigencia de acreditación, DURÁN-SINDREU ¹¹ estima que las cuentas anuales son el documento suficiente para acreditar la existencia de las bases imponibles negativas en el ejercicio de que se trate, pues en ella «queda debidamente acreditado el resultado del ejercicio, recogiendo a su vez la Memoria, como documento integrante de las Cuentas Anuales, la debida información sobre la situación fiscal de la empresa».

En el caso de sujetos que no están obligados a la llevanza de la contabilidad según la normativa mercantil, como ocurre con las personas físicas que realizan actividades económicas, la exigencia del artículo 106.5 de la LGT se ha de entender referida a los registros exigidos por las normas tributarias.

¹¹ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pág. 517.

El tercer y último medio de prueba es el de los soportes documentales, al que se refieren las normas que comentamos sin añadir más precisión, lo que, como señaló la AN en la Sentencia de 26 de mayo de 2011 (NFJ044945), suscita importantes dudas interpretativas.

En principio, por soportes documentales debemos entender aquellos que sirven para justificar las operaciones realizadas y los asientos registrados en contabilidad. Dentro de ellos se comprenden las «facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios» a los que se refiere el artículo 29.2 e) de la LGT respecto a las obligaciones tributarias formales y el artículo 171 d) del Real Decreto 1063/2007, de 27 de julio, 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 (RGAT) al enumerar la documentación de los obligados tributarios.

Es dudoso si entre los soportes documentales que constituyen el medio de prueba de la base imponible negativa se encontrarían los «documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria» a los que aluden la letra f) del artículo 29.2 de la LGT y la e) del artículo 171 del RGAT. MONTESINOS¹² opina que no existiendo obligación de conservar esos documentos, según el artículo 70 de la LGT, difícilmente podrán constituir medio de prueba para desvirtuar los que, según el artículo 106.5 de la LGT, debe aportar el obligado tributario. Sin embargo, bajo nuestro punto de vista, no está claro que el artículo 70.3 de la LGT deje fuera esos documentos, pues el precepto se refiere a la obligación de «justificar la procedencia de los datos» sin precisar más, por lo que no vemos la razón para excluir los justificantes distintos de las facturas o documentos equivalentes, en la medida en que sirviesen para justificar aspectos o características sustanciales de la operación o del hecho o circunstancia económica que se discute.

Más problemático es si cabe acudir a documentos o datos requeridos por terceros, pues el artículo 70.2 de la LGT limita la obligación de los terceros de proporcionar documentación o información a requerimiento de la Administración a que la solicitud se formule dentro del plazo de exigencia de las propias obligaciones formales del tercero. No obstante, aunque no se le puede obligar a que aporte esa información o documentación, nada impediría que el tercero acceda a facilitar lo que es requerido y que lo aportado constituya un medio de prueba a efectos de calificar el hecho u operación realizado por el sujeto que compense las bases negativas.

5. CRITERIOS DOCTRINALES SOBRE EL SIGNIFICADO DE LA ACREDITACIÓN DE LAS BASES NEGATIVAS Y SU COMPROBACIÓN

La cuestión capital que plantean las normas de acreditación que se han reseñado es la de los efectos que producen sobre la facultad de comprobar las bases negativas de ejercicios prescritos. En principio, si atendemos a la literalidad de la norma y su ubicación sistemática hay que observar que

¹² MONTESINOS OLTRA, S.: «La comprobación de los elementos del tributo originados en periodos prescritos», obra colectiva «Tratado sobre la Ley General Tributaria» Homenaje a Álvaro Rodríguez-Bereijo, pág. 1.336.

se emplea la palabra acreditar y que el artículo 106 de la LGT se sitúa, como indicamos anteriormente, en la sección de la prueba, por lo que habría que concluir que el legislador está calificando la norma como una regla sobre la carga de la prueba, es decir, un precepto que pretende establecer cómo atribuir, a quién y de qué manera, la prueba de las bases imponibles negativas a compensar. Esta regla no contiene referencia o particularidad alguna sobre la prescripción de las bases negativas, y si hubiese querido establecer alguna singularidad en cuanto a la prescripción lo habría dispuesto expresamente, con lo cual hay que entender que la pretensión ha sido no alterar el régimen de prescripción de esas bases negativas.

En nuestro ordenamiento hay ejemplos en los que se ha establecido una norma especial para la prescripción en los casos de compensación de bases imponibles negativas. Así, en el régimen de las sociedades cooperativas el artículo 24.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, establece respecto a las cuotas negativas que obtengan estas (teniendo en cuenta que a las cooperativas no se les aplica el régimen de compensación de bases negativas del IS sino un régimen de determinación y compensación de cuotas negativas) que «a los solos efectos de determinar los importes compensables, la Administración tributaria podrá comprobar las declaraciones y liquidar las cuotas negativas correspondientes aunque haya transcurrido el plazo al que se refiere el artículo 64 de la Ley General Tributaria». De igual modo, en el marco de los regímenes especiales por razón del territorio, la norma foral del IS de Navarra, Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, dispone en el artículo 39.3: «En el supuesto de practicarse la reducción prevista en el artículo 40 se considerará que no han prescrito los periodos impositivos a los que correspondan las bases liquidables negativas, a los solos efectos de cuantificar la reducción que proceda». Por lo tanto, no es impensable que la regulación general tributaria y la estatal del IS hubiese establecido una norma particular para la prescripción de la compensación de bases imponibles negativas en el IS con carácter general, y si no lo ha hecho así, en principio, cabe entender que regirán las reglas generales de la prescripción.

Ahora bien, aceptando que esta norma sobre acreditación de las bases negativas no implica una derogación particular de la regla de la prescripción de los 4 años desde el vencimiento de la obligación de presentar la declaración, nos debemos preguntar en qué medida afecta a la comprobación.

Uno de los primeros autores que se pronunció sobre el sentido de lo dispuesto en el artículo 23.5 de la Ley del IS fue SANZ GADEA, que en un estudio publicado al poco tiempo de aprobarse la norma¹³ afirmó que la comprobación de las bases imponibles negativas debe efectuarse respecto al ejercicio en que se declaró, no respecto al ejercicio en que se compensa, de forma que en su opinión «... las bases imponibles negativas correspondientes a periodos impositivos prescritos deben ser admitidas a compensación sin que la Administración tributaria pueda rechazarlas por más que pudiera advertir *prima facie* alguna irregularidad». Dicho esto, respecto al alcance de la norma de acreditación, el citado autor señalaba: «No quiere decir esto que el sujeto pasivo pueda sin más, compensar la base imponible negativa que se le antoje, pues parece obvio que deberá probar la existencia de la misma, básicamente exhibiendo la declaración correspondiente al periodo impositivo en el que se determinó dicha base imponible negativa, pero la Inspección de los Tributos no podrá discutir su importe ni efectuar otras comprobaciones que constatar que la declaración exhibida es la presentada

¹³ SANZ GADEA, E.: «Compensación de bases imponibles negativas», *RCyT*. CEF, n.º 192, 1999, págs. 15 a 19.

en su día». En este contexto, el citado autor explicaba la exigencia de acreditación del artículo 23.5 de la Ley del IS como una carga que se impone al sujeto que pretende efectuar la compensación, que no faculta a la Administración Tributaria y, en particular, a la Inspección de los Tributos para comprobar la veracidad de la contabilidad, ni para examinar si el resultado contable ha sido determinado correctamente por aplicación de las normas mercantiles». De modo que según esta opinión «... no cabe que la Administración desarrolle una comprobación de la base negativa si estuviese prescrito el ejercicio en que se originaron, únicamente puede verificar si la contabilidad exhibida cumple los requisitos formales exigidos por la norma mercantil, sin que pueda entrar a verificar la veracidad de los hechos contables recogidos en la misma».

Sin embargo, esta interpretación temprana del sentido de la norma de acreditación fue revisada por el propio autor en otro trabajo posterior ¹⁴. SANZ GADEA opina ahora que como el artículo 23.5 de la Ley del IS no aludía a la actividad administrativa de comprobación, la de la base imponible negativa debía enmarcarse en la comprobación del periodo impositivo al que dicha base negativa correspondía, si bien tras la aprobación de la LGT de 2003, cuyo artículo 106.4 hemos visto que dice sustancialmente lo mismo que el artículo 23.5 de la Ley del IS, el panorama cambia radicalmente. El citado autor afirma que: «los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT de 2003 permiten sostener que la base imponible negativa compensada en un periodo no prescrito, procedente de otro periodo prescrito, podrá ser objeto de una comprobación en sentido propio, estando a tal efecto, el sujeto pasivo obligado a exhibir la contabilidad y los oportunos soportes documentales». Es decir, en su opinión, no fue el artículo 23.5 de la Ley del IS el que permitió que se pudieran comprobar las bases imponibles negativas sino los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT de 2003.

Volviendo al primer criterio que mantuvo SANZ GADEA, otros autores se han posicionado en contra de admitir que se pueda comprobar las bases imponibles negativas de los ejercicios prescritos pese a lo dispuesto en las normas que estamos examinando. Así, PONT CLEMENTE ¹⁵ considera que la norma de acreditación no puede ir contra la inatacabilidad de la base y que la virtualidad de la regla de carga de la prueba que impone no entra en juego cuando haya liquidación expresa, solo cuando haya liquidación tácita. COLMENAR VALDÉS ¹⁶ señala que «la posibilidad de comprobar las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos choca frontalmente con el artículo 120 de la LGT de 1963, ya que aquellas bases negativas declaradas por el sujeto pasivo han adquirido firmeza por no haberse comprobado en plazo» y que «no existe impedimento alguno para que la Administración compruebe las declaraciones referidas a las bases imponibles negativas dentro de tiempo hábil, sin tener que esperar al ejercicio de la compensación. Si no lo hiciera así, no puede volver sobre unas declaraciones que han adquirido firmeza, pues lo que hace la prescripción es sancionar esta inactividad de la Administración».

Frente a la corriente doctrinal anterior se alza otro grupo de comentaristas que son partidarios de admitir la comprobación y corrección, en su caso, de las bases negativas de ejercicios prescritos. En primer lugar, es ya tradicional aludir a la opinión de FALCÓN Y TELLA de que la prescripción impi-

¹⁴ SANZ GADEA, E.: «Impuesto sobre Sociedades (II). Comentarios y casos prácticos», *RCyT*. CEF, 2004, pág. 1.516.

¹⁵ PONT CLEMENTE, J.F.: «La revisión...», *op. cit.*

¹⁶ COLMENAR VALDÉS, S.: «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, Tomo II, 1997, pág. 107.

de el ejercicio de la potestad de investigación salvo que su objeto no sea una obligación tributaria, por lo que no existe obstáculo si se trata del ejercicio de potestades de investigación referidas a periodos prescritos que tengan trascendencia en obligaciones aún no prescritas ¹⁷.

TRIGO Y SIERRE ¹⁸ considera que como la obtención de una base imponible negativa en el IS de un periodo impositivo concreto no determina derecho alguno a favor de la Administración, no puede hablarse de prescripción de un derecho que no existe y que si bien la Administración no puede ejercer la potestad inspectora, investigando y comprobando hechos a fin de determinar una deuda tributaria prescrita, no existe obstáculo alguno al ejercicio de la misma cuando la finalidad es otra. Por ello, entiende que la Administración puede ejercer su potestad comprobadora en relación con los hechos determinantes de las bases imponibles negativas de periodos impositivos pasados, sin que el transcurso del plazo de prescripción merme en ningún sentido su capacidad. Basándose en diversas sentencias del TEAC y AN de 1996 y 1999, a las que más adelante aludiremos, opina que la potestad comprobadora de la Administración no tiene que circunscribirse a una mera verificación de la cifra de la base negativa mediante su contraste con la declaración o el documento contable y, por tanto, la comprobación puede extenderse a los hechos, operaciones y ajustes determinantes de la base negativa en cuestión, pudiendo rectificar el importe a compensar.

MONTESINOS OLTRA, en una amplia monografía sobre la compensación de bases negativas ¹⁹, analiza el estado de la doctrina sobre este punto y, a través del examen del objeto sobre el que recae la prescripción, llega a la conclusión de que es posible comprobar la veracidad de una base imponible negativa presuntamente prescrita, dentro del plazo de comprobación del periodo impositivo en que se ha compensado. En cuanto a las consecuencias que tiene la exigencia de acreditación de la procedencia y cuantía de las bases negativas de ejercicios prescritos, este autor, dejando a salvo el criterio que pudiera adoptar el TS cuando se enfrente a un supuesto que requiera la aplicación de la norma de acreditación, entiende que «existen razones para entender que los preceptos referidos (los arts. 70 y 106 LGT), más allá de representar una mera concreción de la regla general sobre la carga de la prueba dentro de los procedimientos de aplicación de los tributos, habilitan en estos casos alguna actividad de verificación por parte de la Administración, si bien es dudoso que pueda hablarse de comprobación en sentido propio». Para fundamentar su opinión acude a la habilitación expresa que para las cooperativas prevé el artículo 24.1 de la Ley 20/1990, por lo que por «una elemental exigencia de igualdad de trato debe entenderse que el artículo 106.4 de la LGT tiene idéntico alcance» ²⁰.

PASCUAL PEDREÑO entiende que el artículo 23.5 de la Ley del IS tendría sentido si su pretensión fuera que si del examen de la contabilidad y los soportes documentales se desprende que la base imponible negativa acreditada a compensar no es la correcta, la Administración pueda regularizar la situación tributaria del periodo en que tuvo lugar dicha compensación ²¹.

¹⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: «Prescripción de tributos y sanciones», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 98, 1998, pág. 204. Del mismo autor, sobre este tema de la prescripción *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, año 1990.

¹⁸ TRIGO Y SIERRE, L.F.: «El ejercicio de la potestad...», *op. cit.*, págs. 20 y 21.

¹⁹ MONTESINOS OLTRA, S.: *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, año 2000, págs. 269 a 308.

²⁰ MONTESINOS OLTRA, S.: «Sobre la posibilidad de comprobar bases, cuotas o deducciones originadas en periodos impositivos prescritos», *Tribuna Fiscal*, n.º 249, julio de 2011, pág. 71.

²¹ PASCUAL PEDREÑO, E.: «La compensación de pérdidas de ejercicios anteriores en el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, Tomo II, año 1999, pag. 141.

Otros autores (MARTÍN FERNÁNDEZ y GRAU RUIZ) propugnan que se modifique el precepto de la LGT que se ocupa de la interrupción de los plazos de prescripción «en el sentido de considerar que el ejercicio del derecho a compensar las pérdidas interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a comprobar su efectividad»²².

En resumen, existe una apreciable división en la doctrina sobre esta cuestión debido a la distinta interpretación del alcance de la norma de acreditación exigida por la Ley del IS y extendida por la LGT a todo supuesto de compensación o deducción de partidas procedentes de ejercicios prescritos. Mientras unos consideran que la exigencia de acreditación no equivale a la atribución de una facultad de comprobación a la Administración, otros autores, basándose fundamentalmente en que la liquidación de una base negativa no conlleva la determinación de deuda tributaria alguna, entienden que no hay impedimento en comprobar y corregir, en su caso, las bases negativas en el momento de su compensación, aunque se refieran a ejercicios prescritos.

6. CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES

Al igual que ocurre con la opinión de la doctrina, también los tribunales han mantenido criterios y posiciones diversas sobre la posibilidad de comprobar las bases negativas de ejercicios prescritos.

Aunque el punto central de nuestro análisis lo constituye el impacto de la norma de acreditación sobre la comprobación de las bases negativas y, en consecuencia, el punto de vista de los tribunales sobre esta cuestión, es necesario aludir también a la posición que mantuvieron en relación con la normativa vigente con anterioridad a la introducción de la carga probatoria, en la medida en que influye decisivamente en el sentido que le otorgan algunos tribunales a dicha carga, por lo que la exposición la dividiremos en dos partes: los pronunciamientos referidos a la normativa anterior a la introducción de la norma de acreditación del artículo 23.5 de la Ley del IS y los que se han abierto paso tras la aprobación de esa norma.

A) Criterios en aplicación normativa anterior al artículo 23.5 de la Ley del IS

Antes de que se consolidase la jurisprudencia del TS a la que más adelante aludiremos, se puede decir que el criterio que tuvo un mayor eco y relevancia fue el que mantuvieron principalmente la AN y el TEAC que se puede resumir en la siguiente proposición: lo que prescribe es el derecho a determinar la deuda mediante la liquidación tributaria pero no la facultad de comprobar, por lo que en ningún momento se impide por razón de la prescripción comprobar las bases negativas con ocasión de la liquidación del ejercicio en que se compensan, con independencia de que se obtuvieran en un ejercicio ya prescrito.

²² MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y GRAU RUIZ, A.: «El tratamiento de las pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades», *Carta tributaria*, n.º 309/1999, pág. 8.

La Sentencia de la AN de 16 de julio de 1996 [recurso 207463/1990 (NFJ007168)] defiende que la prescripción no afecta a la comprobación que lleva a cabo la Inspección, de manera que en relación con la comprobación para la determinación de la deuda del IS de 1980, en el que se compensaba una base imponible negativa del año 1976, ejercicio prescrito, puede ser objeto de revisión esa base negativa, si bien a los solos efectos de determinar la procedencia de la partida incluida como compensación de pérdidas en 1980 y sin que ello en ningún caso suponga determinar una deuda tributaria correspondiente a 1976, que es a lo que alcanza la prescripción con arreglo al artículo 64 de la LGT. Al mismo tiempo, la indicada sentencia sale al paso de la consideración como acto de interrupción de la prescripción la consignación de una base a compensar, porque la finalidad de la inclusión de la compensación no es la liquidación o pago del ejercicio en que se obtuvo la base negativa, sino la del ejercicio en que se compensa. En conclusión, se declara que «ha de considerarse correcta la actuación de la Inspección de los Tributos al comprobar la partida incluida como compensación de pérdidas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 1980, por más que su origen se refiera a una declaración del mismo impuesto en la que había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación».

En igual sentido se expresa la Sentencia del mismo Tribunal de 11 de marzo de 1999 [recurso 62/1996 (NFJ007774)] en la que se insiste que «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».

Asimismo, en la Sentencia de 11 de abril de 2002 [recurso 974/1999 (NFJ013388)] se confirma una vez más la doctrina que estamos viendo, por lo que pese a estar prescrito el derecho a determinar la deuda del ejercicio en que se obtuvieron las bases imponibles negativas, esto no obsta a que se pueda corregir esa misma base que es objeto de compensación en otro ejercicio no prescrito, procediendo la corrección de que no fuera deducible una provisión de insolvencias incluida en la fijación de esa base negativa.

La misma doctrina fue asumida por el TEAC, pues aunque en un principio se mostró partidario de no admitir la comprobación de las bases negativas de ejercicios prescritos²³, cambió posteriormente de criterio y asumió el de la AN. Así, en la Resolución de 22 de septiembre de 1999 [RG 8619/1995 (NFJ008274)] se recoge esta idea de la siguiente manera: «... la actividad inspectora puede producirse en todo momento sin que la misma esté sujeta a plazo alguno. Sin embargo, su eficacia no puede traspasar el plazo de prescripción recogido en el artículo 64 de la LGT, de forma que si la Administración puede comprobar los datos declarados por el sujeto pasivo, configurando los elementos que condicionan las sucesivas declaraciones, lo que no puede hacer es extender a los ejercicios que quedan fuera del plazo contemplado en el artículo 64 de la LGT, los efectos de la comprobación. Es decir, la actividad sujeta a prescripción es la de determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, así como la acción para exigir su pago, pero no la actividad de comprobación que se ha de sujetar al contenido legal de tal facultad. El artículo 64 de la LGT enerva los derechos y acciones de la Administración no ejercidos en el plazo de cinco años tendentes a liquidar y exigir lo liqui-

²³ Entre otras, las Resoluciones de 10 de junio de 1992 y de 23 de octubre de 1996 [RG 8984/1993 (NFJ004918)].

dato, pero no prohíbe la posibilidad de comprobación de los elementos de las declaraciones vigentes, fijando los datos en los que se asientan, ...». En el mismo sentido se pronunciaron las Resoluciones de 19 de noviembre de 1999 [RG 654/1996 (NFJ047678)], de 7 de abril de 2000 [RG 9242/1996 (NFJ009269)] de 12 de abril de 2002 y otras muchas más.

Sin embargo, esta posición, que contaba con una elaborada y rigurosa fundamentación y estaba avalada por una parte de la doctrina, se puede considerar desterrada a raíz de una serie de sentencias del TS que han creado una jurisprudencia en sentido contrario a lo mantenido por esos tribunales. En primer lugar, es preciso hacer referencia a la Sentencia del TS de 13 de marzo de 1999 [recurso 2911/1994 (NFJ008037)] referida a un supuesto de compensación de pérdidas por una entidad transparente producidas en un ejercicio anterior a la entrada en vigor de la Ley del IS de 1978, en la que deniega la revisión de la base negativa de un ejercicio prescrito pues, según argumenta, una vez transcurridos los 5 años subsiguientes a la presentación de la declaración «ningún precepto autoriza a legitimar una revisión de las declaraciones siguientes», sin que proceda tampoco considerar interrumpido el plazo de prescripción conforme se fueron presentando las declaraciones en la que se hacían constar las bases pendientes de compensar²⁴.

El criterio fue confirmado por su Sentencia de 30 de enero de 2004 [recurso 10849/1998 (NFJ016990)], que respecto a un caso no de base imponible negativa sino de aplicación de deducción por inversiones de ejercicios anteriores pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota estima que la prescripción del derecho a liquidar el IS de un ejercicio produce la firmeza de la deducción por inversión realizada en dicho ejercicio, lo que implicó, «aunque hubiera incurrido en *error iuris* y fuera errónea», también la firmeza de la parte de esta deducción que no pudo deducirse en ese ejercicio, por exceder del límite legal, y que se dedujo en el siguiente²⁵.

El Alto Tribunal mantuvo su posición en la Sentencia de 17 de marzo de 2008 [recurso 4447/2003 (NFJ028630)] referida ya a la compensación de bases negativas pero en el IRPF, que afirma que la

²⁴ En el fundamento cuarto se dice: «... 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, y por tanto de las amortizaciones fijadas y aprobadas en 1979. En 1985, por tanto, había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria figurada en el ejercicio del año 1982, aplicando el plan comprobado en 1979. Tampoco puede admitirse que, anualmente, cuantas veces se fueron presentando las liquidaciones de los años posteriores, se fue interrumpiendo el plazo de prescripción [...], el Reglamento del IS de 15 de octubre de 1982 [...] exigió en su artículo 159 a) "que se trate de bases imponibles negativas, bien por haber sido comprobadas bien por haber ganado la prescripción. 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", lo que es tanto como afirmar que, una vez prescrito el ejercicio en que se materializó la compensación, estamos en presencia de una base imponible negativa de carácter definitiva, irrevisable por la Administración...».

²⁵ En la sentencia se manifiesta: «... si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incontestable que la aplicación del tipo de la deducción del 15%, aunque hubiera incurrido en *error iuris* y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, [...]. Es claro e incontestable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, por importe de 122.353.080 pesetas, adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que esta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983.

El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983».

declaración de prescripción de un ejercicio es incuestionable que, como señaló la Sentencia de 30 de enero de 2004 (NFJ016990), aunque se hubiera incurrido en un *error iuris* y fuera errónea, adquirió firmeza y no puede ser modificada y asimismo manifiesta que «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».

De igual modo, la de 25 de enero de 2010 [recurso 955/2005 (NFJ037876)] aplica a un supuesto de compensación de la minusvalía generada en el IRPF, una vez más, el criterio de que la prescripción de un ejercicio determina la imposibilidad de comprobación y regularización por parte de la Administración, pero, y esto es importante, hace la salvedad de lo que resulta aplicable tras la reforma del artículo 23.5 de la Ley del IS y de los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT al señalar que «el criterio expuesto, por razón de unidad de doctrina, debe aplicarse al supuesto que nos ocupa, anterior a la vigencia de la actual LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Y, por tanto, sin poder tener en cuenta las consecuencias que deriven de los artículos 70.3 y 106.4 de dicha ley, inaplicables *ratione temporis* para resolver la cuestión suscitada. Así pues, 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 base imponibles negativas, que puedan ser utilizadas por el contribuyente en declaraciones de ejercicios posteriores».

En el mismo sentido se han pronunciado las Sentencias de 8 de julio de 2010 (recurso 4427/2005) y de 2 de febrero de 2012 [recurso 441/2008 (NFJ046332)] y 8 de marzo de 2012 [recurso 3780/2008 (NFJ047090)].

Por tanto, aunque el TS confirma en repetidas ocasiones su teoría de que la prescripción impide la comprobación y rectificación de las bases imponibles negativas compensadas que procedan de ejercicios prescritos, matiza que esta conclusión es aplicable a los periodos anteriores a la introducción del artículo 23.5 de la Ley del IS y las normas relacionadas de la LGT de 2003 y deja a salvo el criterio que sería aplicable tras esa modificación legislativa, sin concretar cuál es.

Esta jurisprudencia fue aceptada y asumida por el TEAC y la AN. Así, podemos citar las Resoluciones del TEAC de 24 de septiembre de 2008 [RG 4354/2008 (NFJ030453)]²⁶ y de 10 de mayo de 2011 [RG 2814/2002 (NFJ043206)]. En cuanto a la AN, entre las numerosas sentencias que han corroborado el acatamiento de la jurisprudencia del TS citaremos las Sentencias de 20 de enero de 2003 (recurso 465/2000), 3 de abril de 2003 (recurso 831/2000), 14 de julio de 2005 (recurso 926/2002), 4 de noviembre de 2010 [recurso 112/2008 (NFJ041457)].

²⁶ En la resolución se manifiesta que la aplicación de la jurisprudencia del TS supone que respecto a las bases imponibles negativas que han adquirido firmeza por la prescripción, «no cabe su modificación y tampoco la variación de las bases y deducciones que estén pendientes de compensación o aplicación en los ejercicios siguientes (créditos fiscales), no pudiendo ampararse dicha variación en las facultades de comprobación reguladas en los artículos 109 y siguientes de la Ley 230/1963, General Tributaria».

B) Criterios sostenidos en aplicación de la normativa posterior al artículo 23.5 de la Ley del IS y 106.4 de la LGT

Indudablemente, la aprobación del artículo 23.5 de la Ley del IS puso en cuestión la vigencia de la unidad de criterio que impuso la jurisprudencia del TS, si bien su trascendencia y el sentido que debe atribuirse a la exigencia que introdujo ha sido enfocado por los tribunales a los que se le han planteado supuestos que requieren la aplicación de la nueva norma de acreditación conforme a tres líneas de interpretación principales:

- a) La primera es la dirección que han seguido algunos tribunales contenciosos que, aunque con distintos matices, continúan estimando válida la doctrina del TS incluso tras la nueva norma y entienden que la carga de acreditación no significa que se puedan comprobar de forma completa las bases negativas de ejercicios prescritos, que devienen firmes por la prescripción y no son modificables.

Entre las sentencias más interesantes exponentes de esta posición citamos las siguientes:

- La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco de 30 de noviembre de 2009 [recurso 1329/2007 (NFJ043951)], en la que se afirma que «... pese al contenido del apartado 5 del artículo 24 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades, el Tribunal Supremo no deja otro cauce de interpretación que la imposibilidad de comprobación de las bases impositivas negativas de ejercicios prescritos por haber adquirido firmeza, de modo que si la Hacienda Foral no investiga o comprueba dentro del plazo de prescripción una liquidación tributaria, se transforma *ope legis* en definitiva e inalterable conforme al sistema del artículo 120.2 de la LGT de 1963 y artículo 121 NF de Bizkaia de 1986, aplicables al caso...», si bien matiza que «... lo que no significa que la Administración haya quedado privada de la facultad de comprobar la aplicación de la base imponible negativa de 1.997 en periodos de gravamen posteriores como el de 2.002, sino que la comprobación quedará estrictamente vinculada a verificar el ajuste y procedencia de la suma aplicada desde datos y parámetros ya consolidados y desde la perspectiva del empleo o aplicación que ya se haya hecho con anterioridad de la misma, fuera de todo replanteamiento de su validez en términos jurídico-normativos y fuera también de todo posible replanteamiento del cálculo o determinación global originario del resultado tributario firme».
- La Sentencia del TSJ de Castilla y León de 17 de septiembre de 2010 [recurso 850/2008 (NFJ041238)], en la que se manifiesta que la Administración no puede modificar aquellas bases impositivas negativas, que devinieron definitivas, bien por haber ganado la prescripción o, en su caso, por haber sido comprobadas por la Inspección, y que lo único que puede hacer es examinar en ese ejercicio si se han declarado incorrectamente las bases pendientes de compensación, o si, en su caso, ya se han compensado en ejercicios precedentes²⁷.

²⁷ Se afirma que: «... lo que no puede la Administración es modificar aquellas bases impositivas negativas, que devinieron definitivas, bien por haber ganado la prescripción, o en su caso, por haber sido comprobadas por la Inspección, como aquí aconteció, pues como matiza la STS de 13 de marzo de 1999 antes citada, una vez prescrito el ejercicio en que se materializó la compensación, estamos en presencia de una base imponible negativa de carácter definitiva e irrevocable por la Administración.

- También resulta interesante la del TSJ de Madrid de 28 de abril de 2011 [recurso 301/2009 (NFJ043718)] en la que lo novedoso es su interpretación de la exigencia de aportación de justificantes contables y documentales, pues declara que los mismos «... son exigibles en ausencia de declaración y así lo viene entendiendo la Sala en virtud de la referida presunción de veracidad que la ley concede a las declaraciones tributarias de los interesados», por lo que habiendo aportado la entidad los originales de las declaraciones del IS presentadas, considera que han quedado acreditadas las bases impositivas negativas de los ejercicios anteriores pendientes de compensar, negadas por la Administración.
- b) La otra corriente es la que respalda el TEAC, que desde el primer momento consideró que la norma de acreditación atribuye a la Administración tributaria la facultad de comprobación de las bases impositivas negativas de los ejercicios prescritos si bien a los únicos efectos de su compensación. Así, la Resolución de 20 de diciembre de 2007 [RG 2411/2006 (NFJ028049)], además de señalar que la norma de acreditación se aplica a las bases negativas compensadas a partir de la entrada en vigor del apartado 5 del artículo 23 de la Ley del IS admitió que la carga de acreditar equivalía a la atribución a la Inspección de la facultad de comprobación de dichas bases ²⁸.

En la Resolución de 13 de mayo de 2009 [RG 2766/2008 (NFJ035047)] además de reafirmarse en su tesis de que los preceptos sobre la acreditación que estamos comentando atribuyeron a la Administración la facultad de comprobar las bases negativas de ejercicios prescritos, indica que la doctrina del TS no es de aplicación tras la LGT de 2003 ²⁹.

En el mismo sentido la Resolución de 21 de septiembre de 2011 [RG 889/2010 (NFJ045527)] relativa no a las bases impositivas negativas, sino a deducciones pendientes generadas en ejer-

En consecuencia, una vez admitida la posibilidad de compensación de bases impositivas negativas en ejercicios posteriores, aun cuando se deriven de ejercicios prescritos, lo determinante para la procedencia de tal compensación será la efectiva correlación entre las bases declaradas a compensar en la declaración del ejercicio 2006 y las comprobadas por la Inspección de los Tributos en esos ejercicios, pues como se ha dicho, esas bases lo que no pueden ser revisadas por la Administración con ocasión de la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2006, pero sí se podrá examinar en ese ejercicio si se han declarado incorrectamente las bases pendientes de compensación, o si en su caso, ya se han compensado en ejercicios precedentes, por lo que desde esta perspectiva ha de decaer la prescripción invocada...».

- ²⁸ En la resolución se indica que: «... Dicho precepto junto a la ampliación del plazo de compensación introdujo de forma expresa la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de estas bases, la cual debe realizarse mediante la exhibición de la contabilidad y los correspondientes soportes contables, y como ha sido criterio de este Tribunal, entre otras, en resolución de 21 de diciembre de 2006 [RG 3103/2004 (NFJ047683)], la nueva norma se aplica a los ejercicios que sean objeto de comprobación posteriores a la entrada en vigor de dicha norma que compensen bases negativas "cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron"».
- ²⁹ La resolución, entre otras cosas, afirma en relación con la aplicación tanto del artículo 23.5 de la Ley del IS, como de los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT que: «... viene claramente a modular el instituto de la prescripción en el sentido de que el hecho de que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar una concreta deuda tributaria no impide que las magnitudes relativas a tal deuda (base impositiva negativa, deducciones pendientes de aplicación, ...) puedan ser comprobadas por dicha Administración en cuanto son determinantes de la deuda tributaria de un ejercicio no prescrito objeto de inspección...», y en cuanto a la alegación del reclamante en relación con la jurisprudencia del TS a la que se ha hecho referencia, declara que como se puso de manifiesto en la Resolución de 24 de septiembre de 2008 (NFJ030453): «..., acogida por este TEAC la doctrina legal emanada del Tribunal Supremo, esta debe restringirse al ámbito temporal y legislativo de los supuestos fácticos enjuiciados por el alto Tribunal, no pudiendo extenderse a una inspección realizada bajo la vigencia de la Ley 58/03, que ha venido a cambiar radicalmente la normativa anterior facultando la comprobación de las bases impositivas negativas de ejercicios prescritos cuando estas se compensan en ejercicios no prescritos conforme a sus artículos 70.3 y 106.4».

cicio prescrito y aplicadas en ejercicio no prescrito, para lo que considera que el artículo 106.4 de la LGT habilita a la Administración para la comprobación plena de la procedencia y cuantía de la deducción, pudiendo revisar la adecuación a derecho de la deducción o la compensación que pretende efectuar y no solo para la verificación del cumplimiento formal de sus obligaciones contables³⁰.

Por tanto, para el TEAC la comprobación que puede llevar a cabo la Administración es completa, consistente no solo en la verificación del cumplimiento de las obligaciones formales y de conservación de los soportes documentales, sino también de que sea procedente la deducción o la compensación en aplicación de la normativa, contable o fiscal, que corresponda.

c) Posición de la AN.

Entre los dos enfoques anteriores se puede situar la doctrina de la AN que consideramos intermedia pues, como veremos, se separa de la que mantienen algunos TSJ de seguir la doctrina del TS para la etapa anterior, pero no llega a la aceptación de la comprobación plena que postula el TEAC.

Como muestra de esta posición, en primer lugar citamos la Sentencia de la AN de 2 de diciembre de 2010 [recurso 246/2007 (NFJ041980)] que señala que a tenor de lo previsto en el artículo 23.5 de la Ley del IS se puede exigir la acreditación de las bases negativas y que al comprobar las bases imponible negativas de ejercicios prescritos no se está vulnerando la regla de la prescripción, pues la regularización afecta a los ejercicios no prescritos, de manera que si las bases negativas no se acreditan se pueden corregir en la liquidación del ejercicio no prescrito³¹.

Pero las sentencias, hasta ahora, más esclarecedoras son las de 26 de mayo de 2011 (NFJ044945) y de 21 de julio de 2011 (NFJ043961).

³⁰ En la resolución se dice: «Centrada la cuestión en un problema de extensión de facultades de comprobación es obvio que lo que hace el precepto es habilitar a la Administración a comprobar los soportes documentales pertinentes a efectos de constatar la concurrencia o no de los requisitos legalmente establecidos a efectos de determinar la procedencia y cuantía de las deducciones aplicadas o declaradas como pendientes de aplicar procedentes de ejercicios prescritos, sin poder reducir la cuestión a una simple función de conservación y exhibición de tales soportes documentales. Y ello es claro por cuanto que el referido artículo 106 de la LGT no queda enmarcado en el seno de la prescripción (Sección 3.ª del Capítulo IV del Título II) y, en concreto, de la prescripción en relación con las obligaciones formales» (a ello está dedicado en concreto el art. 70 de la LGT) sino en el seno de la Sección dedicada a «La Prueba» (Sección 2.ª del Capítulo II del Título III) llevando por título «Normas sobre medios y valoración de la prueba».

³¹ En la sentencia se afirma que: «La parte recurrente tiene razón y no es posible, por parte de la Inspección, proceder a la regularización de uno o varios ejercicios ya prescritos, pero ello no es lo realizado por la Administración en el presente supuesto, toda vez que lo que ha hecho la Inspección es comprobar las bases imponible negativas de los ejercicios 1995 y 1996 en el ejercicio 1997, comprobado, de tal forma que la potestad de la Administración, no aquejada de prescripción, sí puede manifestarse en objetar la improcedencia de efectuar la incorporación de las referidas bases, atendido el hecho de que tal ejercicio sí es objeto efectivo de comprobación, sin perjuicio de que no sea posible extender la comprobación al examen y contenido de ejercicios ya prescritos.

Téngase en cuenta que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 señala 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 imponible negativas, cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron, lo que no ha sucedido en el caso de autos, tal como ha relatado por el TEAC, según hemos expuesto y cuya resolución debe ser confirmada.

Consecuentemente, no se ha producido una regularización que afecte a ejercicios prescritos, tal y como la parte defiende, por lo que procede la desestimación del motivo de impugnación esgrimido».

En la de 26 de mayo de 2011 [recurso 292/2008 (NFJ044945)] las apreciaciones y conclusiones más destacables son las siguientes:

- a) En primer lugar, confirma el carácter de la regla contenida en los artículos 23.5 de la Ley del IS, 70.3 y 106.4 de la LGT como carga probatoria de la existencia e importe de la base imponible negativa que da origen a su compensación en un ejercicio no prescrito, que es el liquidado y comprobado por la Inspección.
- b) Observa que la exigencia de la exhibición de la liquidación o autoliquidación es contrario a lo establecido en el artículo 34.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que reconoce entre los derechos del contribuyente el de: «h. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración». Sin embargo, una vez constatada esta aparente contradicción, la sentencia no formula conclusión o consecuencia alguna. Anteriormente, en el apartado 4 c), hemos tratado esta cuestión y se ha formulado una propuesta para solucionar la contradicción.
- c) De los tres elementos de prueba o acreditación que establecen esas normas, la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los soportes documentales, el tribunal se centra en los últimos, los soportes documentales que se exigen para la acreditación, señalando al respecto que: «La cuestión que cobra más relieve es, si es posible la comprobación de los documentos o soporte documental que sirvieron para que el sujeto pasivo determinara la base imponible negativa del ejercicio prescrito, al único efecto de determinar la deuda tributaria del ejercicio no prescrito, que constituye el objeto de comprobación y liquidación actual; y todo ello, partiendo del hecho de que aquella deuda tributaria consolidada por la prescripción no puede fijarse nuevamente como consecuencia de ese hecho jurídico». Y en relación con esta aportación delimita los efectos de la misma, que «... únicamente se despliegan sobre el ejercicio actualmente objeto de comprobación y liquidación, pues el resultado de esa comprobación, previo el cumplimiento de la carga de la prueba por parte del sujeto pasivo, vendrá a fijar la deuda tributaria vigente».

Por tanto, de esta forma, con este enunciado, el tribunal está fijando de manera inequívoca que la prescripción afecta a la determinación de la deuda tributaria, y que la acreditación y comprobación correlativa que pudiera efectuarse afecta únicamente a la deuda tributaria del ejercicio no prescrito y, al mismo tiempo, formula de forma clara que en relación con la determinación de la deuda del ejercicio no prescrito es admisible la comprobación de la base imponible negativa que es objeto de compensación aunque se refiere a un ejercicio prescrito. Para refrendar su tesis acude precisamente a la jurisprudencia del TS que hemos visto, lo cual puede a primera vista parecer sorprendente, si bien en nuestra opinión no lo es porque lo que quiere la AN es marcar las diferencias entre la imposibilidad de comprobación que concluían las sentencias del TS y la posibilidad de comprobación que acepta la AN: esta se refiere al ejercicio no prescrito en el que se compensa la base negativa y a los solos efectos de la aportación documental que exige el artículo 25.5 del TR de la Ley del IS. Es decir, la AN no pretende contradecir al TS, sino subrayar que a partir de 1999 con la exigencia de acreditación de las bases negativas se ha abierto una posibilidad de comprobación, referida al ejercicio no prescrito en que se efectúa la compensación, que antes no estaba contemplada, pero esto en absoluto

supone permitir que se compruebe el ejercicio prescrito a los efectos de determinar la obligación tributaria del mismo.

Pero, como decíamos, la sentencia se centra en los soportes documentales en los que el sujeto pasivo fundamenta la existencia de la base imponible negativa. Al respecto señala que: «La Sala entiende que si del resultado de esa comprobación contable se advierte por la Inspección que la cuantía reflejada por el sujeto pasivo en su autoliquidación, cuya deuda tributaria es firme por el instituto de la prescripción, ha sido mal o erróneamente calculada, ello no impide que el importe a compensar en la nueva deuda tributaria, objeto de comprobación y liquidación, pueda ajustarse a la realidad contable una vez subsanada, con la finalidad de que el importe de la deuda tributaria actual quede fijada conforme a los parámetros contables que muestren la realidad de la contabilidad de la sociedad, pues, como hemos declarado, lo que queda terminante vetado a la Inspección es el modificar o liquidar la deuda tributaria prescrita, pero no el ajustar la contabilidad del sujeto pasivo en la fijación de la nueva deuda tributaria».

Es decir, para la sentencia la comprobación que se puede efectuar es la que tiene por objeto la contabilidad del sujeto y los soportes documentales que sirvieron de base y justificaron las operaciones que han sido registradas en contabilidad, de manera que la finalidad es rectificar los posibles errores contables que pudieran haber cometido. Y, en esta línea, en la sentencia se remarca que: «... lo que se pretende evitar es que el error contable de una liquidación tributaria prescrita sea arrastrado a lo largo de los ejercicios contables y fiscales siguientes de forma que dicha anomalía les afecte, quedando consagrada e intacta y mediatice las liquidaciones fiscales posteriores manteniéndolas en el incorrecto cálculo contable de las bases prescritas».

La siguiente Sentencia destacable es la de 21 de julio de 2011 [recurso 289/2008 (NFJ043961)], en la que la AN se remite a la anterior que acabamos de comentar, que es transcrita en sus fundamentos principales, si bien curiosamente el fallo es exactamente el contrario al de aquella.

Se refiere a la aplicación de deducciones por inversiones e incentivos que provenían de ejercicios prescritos y no fueron aplicados en las liquidaciones de los ejercicios en los que se originaron ni en los siguientes por insuficiencia de cuota.

En el fundamento séptimo, tras reproducir la de 2 de febrero de 2011 (NFJ044051), ya citada a propósito del periodo a partir del cual se exige la acreditación, y la anteriormente comentada de 26 de mayo de 2011 (NFJ044945), concluye respecto a la aplicación de la doctrina al supuesto enjuiciado que: «... debe estimarse la demanda, por cuanto la Inspección carecía de atribuciones para modificar las bases imposables respecto de las cuantías de los proyectos de I+D acreditados por la actora en sus liquidaciones de los ejercicios prescritos, entrando a analizar y declarando que dichos proyectos no responden al concepto de investigación o desarrollo, lo que tiene vedado por haber adquirido firmeza en base al instituto de la prescripción, sin perjuicio de las facultades que pudiera tener para solventar errores de cálculo o contables...».

En conclusión, en esta sentencia el tribunal confirma la doctrina vertida en la anterior de 26 de mayo de 2011 (NFJ044945), esto es, admite la comprobación de la base imponible negativa de ejercicios prescritos en lo que se refiere a la detección de «errores de cálculo o contables», pero como

en el caso enjuiciado la regularización se basó en la aplicación de normas tributarias, no contables, las referidas a los requisitos que deben reunir los gastos o proyectos de I+D para que se puedan practicar las correspondientes deducciones, declaró que no es posible la regularización de la Inspección por haber adquirido firmeza las liquidaciones en virtud del instituto de la prescripción.

7. COMENTARIOS Y CONCLUSIONES FINALES

Lo que se ha descrito en los apartados anteriores pone de relieve que la cuestión de la comprobación de las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos plantea algunos interrogantes pendientes de resolver.

Sería importante y muy positivo que se despejase la incertidumbre porque cada vez con más frecuencia se producirá el supuesto de que al comprobar el impuesto nos encontremos con que en la autoliquidación presentada por la entidad se incluyen compensaciones de bases negativas de ejercicios ya prescritos, y si no está claro el límite de la facultad de comprobación por parte de la Administración, ello redundará en un aumento de la controversia y litigiosidad sobre esta cuestión.

En la resolución de las dudas e interrogantes que se plantean conviene tener presente que la cuestión surge de la confrontación entre dos principios básicos en derecho tributario: por un lado, el de seguridad jurídica, soporte de la institución de la prescripción, que demanda el establecimiento de una limitación al ejercicio de los derechos por parte de la Administración en la medida en que la relación jurídica que nace con la realización del hecho imponible permanece inactiva o en silencio durante un cierto periodo de tiempo; y, por otro lado, el de equidad o justicia tributaria, cuyo reconocimiento, según apunta FALCÓN Y TELLA «aconsejaría mantener indefinidamente abierta la posibilidad de exigir el tributo a quien ha incumplido sus obligaciones»³², y que quedaría postergado por el de seguridad jurídica en la medida en que prevalezca la prescripción.

Lo que se está planteando con esta cuestión de la comprobación de las bases imponibles negativas es si la preferencia de la seguridad jurídica en detrimento de la justicia tributaria debe alcanzar o no a los supuestos en que en la liquidación se compensan o deducen cuantías que proceden y fueron declaradas en otros ejercicios aunque no influyeron en el tributo exigible en ese periodo.

Con independencia del debate a nivel doctrinal, lo importante desde el punto de vista práctico es conocer cómo se está aplicando la norma de acreditación y el criterio que mantienen los tribunales al respecto, si bien con carácter previo conviene examinar, como se ha hecho en este trabajo, los criterios imperantes en la aplicación de la regulación anterior al establecimiento de la norma de acreditación.

Y, en este sentido, el repaso de los pronunciamientos de los tribunales desvela que aunque durante cierto tiempo hubo una corriente jurisdiccional, de la AN y el TEAC, que se alineó con la teoría de

³² FALCÓN Y TELLA, R.: «La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo», *Quincena Fiscal*, núm. 14, pág. 7.

que la prescripción no afecta a la comprobación de la base imponible negativa en el periodo de su obtención porque en la liquidación de ese periodo no hay determinación de una obligación tributaria que es inexistente, esta doctrina fue abandonada como consecuencia de la jurisprudencia del TS [Sentencias de 13 de marzo de 1999 (NFJ008037), de 30 de enero de 2004 (NFJ016990), de 17 de marzo de 2008 (NFJ028630) y otras] que declaró que el transcurso del plazo de prescripción referido a la determinación de la base negativa convierte a esta en inatacable, pues incluso en el caso de que «se hubiera incurrido en *error iuris* y fuera errónea, adquirió firmeza y no podría ser modificada».

Después de la entrada en vigor de las normas que comentamos, en el momento actual, lo primero que hay que decir es que no existe todavía pronunciamiento del TS en el que se aplique la nueva normativa. El Alto Tribunal, en sentencias que forman parte de la jurisprudencia sobre la regulación anterior, ha señalado que lo que se afirma en esa jurisprudencia no obsta lo que se tendría que decidir si se aplicasen las nuevas normas, pero no anticipa cuál será esa decisión. Es probable que hasta que no se manifieste perdure la incógnita del sentido definitivo que cabe atribuir a las normas de acreditación.

Sin embargo, sí se han pronunciado otros tribunales, y lo han hecho con criterios dispares, que pueden agruparse de la siguiente manera:

1. Algunos tribunales contenciosos (País Vasco, Castilla y León y Madrid, por ejemplo) se han inclinado, en esencia, por seguir manteniendo la doctrina del TS de la inatacabilidad de las bases negativas de los ejercicios prescritos y no han reconocido a la norma de acreditación la virtualidad de la modificación de las bases negativas siempre que las mismas hubiesen sido declaradas.

Esta posición, sin embargo, no explica el contenido completo de la norma pues, junto a la exhibición de la liquidación o autoliquidación, se exigen la contabilidad y los soportes documentales, de lo que se deduce que no basta con demostrar que se declaró originalmente la base o cuantía a compensar o deducir, sino que lo que se declaró responde a la realidad económica o contable del obligado tributario.

2. En el otro extremo el TEAC defiende que tras la imposición de la obligación de acreditar las bases negativas del IS por el artículo 23.5 de la Ley del IS y extendido respecto a las deducciones o partidas pendientes de cualquier tributo por el artículo 106.4 de la LGT, se admite que la Administración dispone de una facultad de comprobación plena, sin límites de esas partidas aunque el ejercicio en que se originaron estuviese prescrito, por lo que se permite corregir las bases o partidas a compensar o deducir que no estén acreditadas por la contabilidad e incluso por aplicación de cualquier tipo de norma, incluidas las tributarias.
3. Por fin, la que mantiene la AN en las sentencias que se han comentado que dibujan una línea de interpretación que se sitúa a mitad de camino de las dos anteriores. Representa una superación de la doctrina del TS de inatacabilidad de las bases negativas de los ejercicios prescritos, pues admite que se pueda corregir no solo en el caso de ausencia de liquidación o autoliquidación o divergencias de estas con la compensación, sino también cuando no exista contabilidad o se incumplan de manera absoluta o grave las obligaciones de llevanza o

conservación de la documentación contable, e incluso si se detectan lo que el tribunal denomina «errores contables».

En consecuencia, la AN, al contrario que el TEAC, pone límites a la comprobación que puede desarrollar la Administración, pues vedaría cualquier modificación distinta de la que procede de la contabilidad y, singularmente, la que se apoye en la aplicación de las normas tributarias, como parece desprenderse de la Sentencia de 21 de julio de 2011 (NFJ043961), que no admite que se corrija la deducción por I+D en el caso de que a juicio de la Inspección no se cumpla el requisito de novedad que requiere la Ley del IS para practicar tal deducción.

A la luz de los criterios e interpretaciones doctrinales y jurisdiccionales que se han repasado en este trabajo se puede afirmar que ya de forma plena, como postula el TEAC, o de forma limitada, criterio que mantiene la AN, la Administración tiene la facultad de comprobar la «procedencia y la cuantía» de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, aunque estuvieran prescritos. Lo que subsiste es el debate de cómo debe desarrollarse esa comprobación. Los artículos 25.5 del TR de la Ley del IS y 106.4 de la LGT previenen tres medios de acreditación de las bases negativas: la liquidación o la autoliquidación, la contabilidad y los soportes documentales. Respecto a cada uno de ellos se han examinado en este trabajo los aspectos polémicos y dudosos que plantea su aplicación, y entre ellos destacamos:

- En relación con la liquidación o autoliquidación, aparte de la incongruencia que supone exigir la exhibición de la declaración cuando la LGT permite rehusar el requerimiento para aportar documentos ya presentados, lo relevante es aclarar qué se persigue con su exigencia y cuáles serían las consecuencias de la falta de la misma o de la existencia de divergencias entre lo liquidado y lo compensado.

Es incuestionable que no es posible compensar las bases negativas que no hayan sido previamente liquidadas o autoliquidadas, por lo que la confrontación con los datos que figuren en esa liquidación es la primera verificación que hay que realizar. En nuestra opinión, si la base negativa hubiese sido determinada mediante liquidación administrativa de carácter definitivo, consecuencia, por ejemplo, de un procedimiento de inspección, la compensación deberá respetar, ser coincidente con la base comprobada, mientras que si la liquidación fuese provisional, por ejemplo, porque hubiese sido practicada en el seno de un procedimiento de comprobación limitada efectuada por la Dependencia de Gestión, entendemos que la Administración no tiene por qué sujetarse a la base comprobada por la oficina gestora y podría recabar la exhibición o aportación del resto de medios de prueba (contabilidad y soportes documentales) y realizar, por consiguiente, la comprobación vinculada con la exigencia de tal acreditación.

- En cuanto al requisito de la aportación de la contabilidad, este se refiere no solo a la prueba de que existe y de que se cumplen los requerimientos formales dispuestos por la norma mercantil, sino también que se lleva correctamente, sin que concurran anomalías sustanciales. Cuando se trate de obligaciones tributarias para las que no es exigible la contabilidad mercantil, como en el caso de personas físicas que desarrollan actividades económicas, la aportación se refiere a los libros registro de carácter fiscal exigidos por el respectivo tributo.

- Respecto a los soportes documentales (facturas, justificantes, escrituras, contratos, ofertas, comunicaciones, escritos, etc.) hemos reiterado y los tribunales lo han destacado, que se trata de un concepto falto de concreción, y que es el que plantea las mayores dificultades.

Desde luego, dentro de los supuestos de soportes documentales se han de considerar incluidas las facturas o documentos equivalentes que sirven de justificantes de las operaciones, por lo que su ausencia, la no aportación de las mismas o su falta de correspondencia con lo que figura en contabilidad podrá motivar la modificación del saldo a compensar. Además, en nuestra opinión, también debería calificarse como soporte documental a estos efectos cualquier documento que se estime esencial para justificar la operación, como escrituras de compras de inmuebles, a efectos de justificar una reinversión, contratos entre entidades vinculadas a efectos de deducción de gastos de apoyo a la gestión, etc.

Delimitados los medios de prueba que se pueden utilizar en la revisión de las bases imponibles negativas o de las partidas compensadas o deducidas, la cuestión a dilucidar es en qué consiste la comprobación de la Administración, cuál es el alcance de la misma y con arreglo a qué normas se ha de desarrollar.

Teniendo en cuenta la finalidad de la norma, evitar que se compensen bases imponibles negativas que no respondan a la realidad, resulta evidente que la tarea de la Administración consistirá en determinar si son reales las bases negativas compensadas, si el resultado contable del que deriva la base negativa ha sido calculado aplicando las reglas y criterios de registro y valoración establecidos en la normativa contable, fundamentalmente el Plan General de Contabilidad vigente y normas de desarrollo o sectoriales (como las Circulares del Banco de España, resoluciones del ICAC y contestaciones a consultas emitidas por ese organismo).

Más dudas plantea si la Administración puede comprobar, y en su caso corregir, la base negativa compensada en función de la aplicación de normas tributarias. MONTESINOS cree que no hay razón que impida la alteración de la base negativa, deducción o cuantía por indebida aplicación de las normas contables o tributarias³³. Ese es el mismo criterio del TEAC, pero la AN no lo comparte.

En cualquier caso, lo que parece obvio es que si lo que se pretendió con la norma fue habilitar a la Administración para 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 como establece el artículo 24.1 de la Ley 20/1990, de régimen fiscal de

³³ MONTESINOS OLTRA, S.: «La comprobación de elementos del tributo...» *op. cit.*, pág. 1.339. Este autor opina que: «es evidente que la procedencia y la cuantía que, según el precepto, deben acreditarse dependen no solo de la documentación exigida, sino también de la correcta aplicación de las normas vigentes en el momento de su producción. Pues bien, no existe razón para entender que la Administración puede discutir la suficiencia de la acreditación de aquellos y no la incorrecta aplicación de estas si afecta, efectivamente, a su procedencia o cuantía».

las Cooperativas. Como pone de manifiesto MONTESINOS³⁴ sorprende que no se estableciera lo mismo en el artículo 23.5 de la Ley del IS, cuando ambas disposiciones fueron modificadas al mismo tiempo por la Ley 24/2001. Esta solución de *lege ferenda* no supondría, a nuestro juicio, quiebra alguna del principio de seguridad jurídica pues, como una parte de la doctrina argumenta, el objeto de la prescripción está constituido por la obligación tributaria y en el caso de la declaración de bases imponibles negativas, deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota y el resto de conceptos que son objeto de compensación o deducción en ejercicios posteriores, la determinación de esas cuantías no afectó a la obligación tributaria del periodo en que se generaron.

³⁴ MONTESINOS OLTRA, S.: «La comprobación de elementos del tributo...» *op. cit.*, pág. 1.333.