

EVA MARÍA CORDERO GONZÁLEZ*Profesora Ayudante Doctor.**Universidad Nacional de Educación a Distancia*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit «Premio Estudios Financieros 2006»** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Eduardo ABRIL ABADÍN, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Gabriel CASADO OLLERO, don Javier LASARTE ÁLVAREZ, don Jesús RUIZ HUERTAS CARBONELL y doña María Asunción SALVO TAMBO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de la autora.

Extracto:

TANTO el impuesto sobre sociedades como el impuesto sobre la renta de las personas físicas incluyen entre sus elementos de cuantificación la deducción de las bases o rentas negativas que el sujeto pasivo hubiera experimentado en los períodos precedentes. Partiendo de su fundamento en el principio de capacidad económica –como medio para la estimación plurianual de la renta– este artículo aborda diversas cuestiones de su régimen jurídico que se encuentran pendientes de clarificación en nuestro ordenamiento. Desde su naturaleza jurídica como exención y su calificación como «opción tributaria» en el impuesto sobre sociedades, hasta la extensión de las potestades de comprobación sobre las bases negativas procedentes de períodos prescritos. La autora mantiene la posibilidad de verificar la existencia y cuantía de las bases negativas en tanto que no prescriba el derecho a liquidar la deuda a la que se incorporan como elemento de cuantificación. El estudio finaliza con el análisis de la transmisibilidad de este derecho en los supuestos de sucesión universal, tras el fallecimiento de la persona física o la disolución sin liquidación de una sociedad con bases negativas pendientes de deducción.

NOTA: Con posterioridad a la concesión del accésit, y por petición expresa del Centro de Estudios Financieros, el presente trabajo ha sido objeto de la correspondiente revisión y actualización normativa.

Sumario:

1. Introducción.
2. Fundamento. La deducción de bases imponible negativas como resultado de la ponderación de principios constitucionales.
3. Naturaleza jurídica.
 - 3.1. Repaso de las diversas hipótesis. Su calificación como exención.
 - 3.2. ¿Es un derecho del obligado? Su calificación como opción tributaria en el impuesto sobre sociedades.
 - 3.3. Rectificación de la autoliquidación en la que se ejercita la opción.
4. Magnitud a deducir: la noción de pérdida y de base imponible negativa.
5. Plazo de deducción y prescripción del derecho a comprobar las bases imponible negativas.
 - 5.1. Planteamiento.
 - 5.2. Evolución de la interpretación administrativa y jurisprudencial.
 - 5.3. Actual marco normativo.
 - 5.4. ¿Comprobación de la base negativa procedente de períodos prescritos o mera actividad probatoria?
 - 5.5. Valoración de la solución legislativa.
6. Aspectos subjetivos: breves consideraciones.
 - 6.1. El principio de identidad. La sucesión de las personas físicas en el derecho a la deducción.
 - 6.2. La sociedad como titular del derecho.
 - a) Alteración en la composición de la entidad. Efectos.
 - b) La transmisión del derecho a la deducción ante la disolución sin liquidación de la sociedad.

NOTA: Este trabajo se enmarca dentro de la investigación realizada por la autora en el *Max Planck Institut* de Derecho Tributario de Munich durante el año 2004. La autora agradece al Instituto y, en particular a su director, el profesor W. SCHÖN, la financiación otorgada para el desarrollo del proyecto, así como las valiosas observaciones realizadas sobre su contenido.

1. INTRODUCCIÓN

Los impuestos sobre la renta constituyen una de las piedras angulares de los sistemas tributarios contemporáneos ¹. La obtención de renta se considera, en efecto, como una de las manifestaciones más sobresalientes de riqueza y, en consecuencia, como uno de los criterios principales de reparto de la carga tributaria. La definición de lo que ha de considerarse renta a efectos tributarios se ha construido en los impuestos modernos a partir de las teorías patrimonialistas elaboradas por las disciplinas económicas a finales del siglo XIX y principios de XX. Así, tanto el impuesto sobre la renta de las personas físicas como el impuesto sobre sociedades tratan de aprehender el enriquecimiento patrimonial neto experimentado por un sujeto en un determinado período de tiempo ². Frente a la imposición de producto que imperó en otras épocas, los principios constitucionales de capacidad económica y la exigencia de que el sistema tributario se halle inspirado por el principio de progresividad exigen partir de esta noción global de renta neta, sin perjuicio de que, por diversas razones técnicas, existan todavía hoy ciertos impuestos que gravan de forma aislada la obtención esporádica de rentas de fuente determinada, como el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Los impuestos sobre la renta global constituyen el ejemplo paradigmático de impuestos periódicos ³. No sólo porque se reiteren año a año, sino porque la propia noción de renta no puede concebirse sin período. Se grava el resultado de una actividad, la obtención de ingresos y realización de gastos, que exige de manera ineludible la referencia a un período ⁴. La mayoría de los sistemas de

¹ Así lo ha señalado el Tribunal Constitucional en diversas Sentencias, como la 134/1996, de 22 de julio, y la 182/1997, de 28 de octubre, en las que atribuye al impuesto sobre la renta el calificativo de «figura central de la imposición directa» y pieza básica del sistema tributario.

² La primera formulación de la tesis patrimonialista de renta se atribuye a un autor alemán, G. SCHMOLLER, «Die Lehre von Einkommen in ihren Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre», *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*, 1893, pág. 52 y a su discípulo G. VON SCHATZ, en su trabajo «Der Einkommen und die Einkommnsteuergesetze», traducido al español en «El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta», *HPE*, núm. 3/1970, págs. 155 y ss. Dicha tesis fue desarrollada con posterioridad en Estados Unidos por los economistas R. HAIG, «The Concept of Income: Economic and Legal Aspects», en R. HAIG (dir.) *The Federal Income Tax*, Columbia University Press, New York, 1921, págs. 7-27 y H.C. SIMONS, «Personal Income Taxation», University of Chicago, Press, Chicago, 1938, pág. 50. Frente a esta tesis, la llamada teoría de la fuente, que propugnaba un concepto de renta más restringido, limitado a la procedente de ciertas fuentes generadoras de ingresos regulares, fue defendida en Alemania por B. FUISTING. *Vid.* «Die preussischen direkten Steuern», *Grundzüge der Steuerlehre*, 1902, pág. 110.

³ Sobre la distinción entre tributos periódicos e instantáneos *vid.*, por todos, SAINZ DE BUJANDA, «Análisis jurídico del hecho imponible», *Hacienda y Derecho*, T. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 385 y ss. y VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Consideraciones sobre el hecho imponible», *RDFyHP*, núm. 39, 1960, págs. 573-574.

⁴ Así lo advierte VICENTE-ARCHE DOMINGO para quien la renta es la diferencia entre una situación inicial y final en el patrimonio del sujeto, de modo que para determinarla «no es posible acudir a un solo momento, como ocurre en el caso del patrimonio, sino necesariamente a dos momentos distintos que delimitan el período de formación de la misma». «Elementos cuantitativos de la obligación tributaria», *RDFyHP*, núm. 60, 1965, pág. 948. El carácter del período como

nuestro entorno y el nuestro propio gravan la renta anual o la que se hubiera obtenido en el ejercicio económico de la entidad si se trata de una persona jurídica pero prevén, a la vez, un mecanismo que tiene por finalidad flexibilizar dicho período y estimar la riqueza del individuo en un lapso temporal más amplio. Se trata de la *compensación de las bases imponibles negativas* que permite, en el caso de que se hubieran obtenido pérdidas en los ejercicios anteriores, trasladarlas a los siguientes para reducir la deuda tributaria o incluso llevarlas a los períodos precedentes, para obtener la devolución de lo ingresado. Así, en el impuesto sobre sociedades las bases negativas pueden deducirse de las rentas positivas que se obtengan en los quince períodos siguientes, mientras que en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, en el que como se verá posteriormente no puede hablarse con propiedad de una única base imponible negativa sino de ciertas pérdidas específicas que pueden trasladarse hacia el futuro, la compensación se extiende a los cuatro siguientes.

Tras su aparente sencillez, el estudio de esta figura esconde una gran riqueza de contenidos y una enorme dificultad, en especial, en el impuesto sobre sociedades. Su entronque con los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad así como las perspectivas de armonización abiertas en los últimos años en torno a su régimen jurídico, la han convertido en objeto de debate reciente entre la doctrina europea⁵. Este trabajo pretende ser una reflexión sobre alguno de sus aspectos más polémicos, en un intento por ofrecer propuestas que sirvan para esclarecer o perfeccionar su regulación en nuestro ordenamiento. Así, tras una breve referencia a su fundamento constitucional y naturaleza jurídica, se abordan otros problemas que, a pesar de su indudable relevancia práctica, se encuentran aún hoy pendientes de clarificación: el primero, la relación entre el plazo de compensación y el de prescripción o, lo que es lo mismo, la extensión de las potestades administrativas de comprobación sobre las bases imponibles negativas procedentes de períodos prescritos, que se incorporan como elemento de cuantificación de una deuda tributaria no prescrita. En segundo término, se analizan ciertos aspectos relacionados con la configuración subjetiva de esta figura, como la transmisibilidad del derecho a compensar o su articulación subjetiva en el impuesto sobre sociedades.

aspecto «consustancial» del elemento objetivo del hecho imponible de los impuestos sobre la renta fue también destacado por SAINZ DE BUJANDA. Cfr. «Análisis jurídico del hecho imponible», ob. cit., págs. 386 y ss. *Vid.* también sobre esta distinción, M.D. PIÑA GARRIDO, *El devengo y el período impositivo*, Colex, Madrid, 1997, págs. 213 y ss.

⁵ Los primeros intentos de armonización de este aspecto de la imposición societaria datan del año 1984, con la publicación por la Comisión de la Propuesta de Directiva COM (84) 404 (DOCE 1984 C253/5 y ss.), que no llegó, sin embargo, a aprobarse. Dicha propuesta fue modificada en el año 1985 [Propuesta COM (85) 319 DOCE 1985 C170/3 y ss.], sin mayores éxitos. La reciente propuesta de establecimiento de unas reglas comunes para el cálculo de una base imponible común y consolidada para las empresas que operen en el ámbito comunitario incluye también este aspecto de la base imponible y abre, en consecuencia, nuevas perspectivas de armonización en torno al mismo. La deducción de bases negativas ha cobrado también protagonismo a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de diciembre de 2005, en el caso Marks&Spencer. En ella se declara que la imposibilidad de incluir a las filiales extranjeras en el régimen de tributación consolidada de los grupos de sociedades, con la deducción de las pérdidas de la filial de los beneficios de la matriz, es contraria a la libertad de establecimiento reconocida en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea cuando tales pérdidas no pudieran ser objeto de deducción en el Estado de la residencia de la filial, por haberse agotado, por ejemplo, el plazo de compensación en él existente. El debate sobre el tratamiento fiscal de las bases negativas ha sido especialmente intenso en Alemania, a raíz quizás de la crisis económica allí vivida en los últimos años. Éste fue el objeto del XV Simposio de Derecho Internacional Tributario celebrado en Munich en junio de 2003, que trató también las implicaciones constitucionales y nacionales de este aspecto de la imposición societaria, y cuyos resultados fueron publicados en M. LEHNER, (Hrs.) *Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht*, C.H. BECK, München, 2004. Así como del XXIX Congreso de la Asociación Alemana de Juristas de Derecho Tributario, celebrado en el año 2004, cuyo contenido fue publicado en la obra colectiva R. VON GROLL (Hrs.) *Verluste im Steuerrecht*, Dr. OTTO SHMIDT, Köln, 2005. Ya con anterioridad había sido el objeto del Congreso de la Internacional Fiscal Association (IFA) de 1998 [*Vid. Cahiers de Droit Fiscal International* Vol. LXXXIIIa (1998)].

2. FUNDAMENTO. LA DEDUCCIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS COMO RESULTADO DE LA PONDERACIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

La compensación de bases imponibles negativas constituye un elemento esencial dentro de la estructura temporal de los impuestos sobre la renta. El análisis de su fundamento y extensión exige una reflexión previa sobre la justificación del gravamen anual de la renta. ¿Por qué se grava la renta anual? ¿Es realmente dicha renta indicativa de la riqueza del individuo? ¿Está el legislador obligado a permitir en todo caso la compensación de las pérdidas de ejercicios anteriores y con qué extensión?

La respuesta a estas cuestiones no es fácil pues se trata, en definitiva, de concretar el significado de un principio constitucional, el de capacidad económica, cuyo contenido indeterminado no permite extraer fórmulas exactas, a la vez que otorga un amplio margen de decisión al legislador en dicha tarea ⁶. Quizás por ello, cuestiones como la aptitud del período anual para la estimación de la capacidad económica del contribuyente y la extensión de la libertad del legislador en la regulación de esta figura, apenas han llegado a suscitarse en nuestro país. Sí, en cambio, entre la doctrina y jurisprudencia alemana que ha mantenido un interesante y reciente debate al respecto. Una parte importante de esta doctrina mantiene que el fraccionamiento de la renta en períodos tan breves está justificado por razones técnicas o recaudatorias, pero no permite ofrecer una visión realista de la riqueza del individuo que sólo podría estimarse correctamente teniendo en cuenta su «renta vital» ⁷. Lo irrealizable de este planteamiento no le resta eficacia pues constituye, al entender de esta doctrina, un *ideal de justicia* que obliga al legislador a establecer algún mecanismo corrector que permita estimar la renta de la manera más extensa posible en el tiempo, ya sea a través de una *compensación de las bases imponibles negativas de manera ilimitada en el tiempo* o de la *ampliación del período impositivo* a un plazo de tres o cuatro años, manteniendo la recaudación a base de ingresos a cuenta. Al final de este período habrían de sumarse y restarse entre sí la totalidad de los ingresos y los gastos realizados, con la deducción de los pagos a cuenta efectuados y la solicitud, en su caso, de la devolución correspondiente ⁸.

Desde nuestro punto de vista, este planteamiento no puede compartirse. Primero porque el período impositivo, tal y como hoy lo concebimos, no responde sólo a razones técnicas o recaudatorias, sino también a razones materiales ligadas al principio de seguridad jurídica. La ampliación del período impide conocer con claridad cuáles son las normas aplicables a los hechos gravados, propicia

⁶ El carácter indeterminado de este principio así como del resto de los principios de justicia tributaria enunciados en el artículo 31 de la Constitución ha sido destacado por el Profesor RODRÍGUEZ BEREJO para quien resulta más sencillo señalar aquello que los contradice que lo que los cumple o realiza plenamente. Cfr. «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *CREDF*, núm. 100, 1998, pág. 595.

⁷ *Vid.* en este sentido, K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 2, 2003, págs. 756 y ss.; J. LANG, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1988, pág. 189 y ss. y, del mismo autor, «Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen», en *DSiJG* Bd. 24, 2001, pág. 49; R. VON GROLL, «Die Verlustkompensation im System des deutschen Einkommensteuerrechts», en *VV.AA.*, *Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht*, C.H. BECK, München, 2004, pág. 23.

⁸ Cfr. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, ob. cit., págs. 756 y ss.

la aparición de supuestos de retroactividad impropia e impide, en definitiva, prever el gravamen⁹. Sólo un período impositivo breve permite, por otra parte, planificar la actividad financiera pública y proteger el interés financiero de la colectividad, de modo que los ingresos obtenidos adquieran carácter definitivo y no constituyan meras prestaciones a cuenta susceptibles de devolución.

Las primeras leyes que en el siglo XIX regularon los impuestos sobre la renta en Europa contemplaban ciertamente un período impositivo más amplio para la estimación de algunas rentas, las de carácter empresarial por ejemplo, pero ello estaba en consonancia con el papel más reducido del Estado en aquella época y la menor importancia de los ingresos tributarios en su funcionamiento¹⁰. Todavía hoy existen ciertos Estados, como Suiza, que contemplan en el impuesto sobre la renta de las personas físicas un período impositivo bianual, con una liquidación a cuenta de carácter anual¹¹. Su extensión más allá de este plazo resulta, desde nuestro punto de vista, inviable por las razones antes apuntadas.

Resulta dudoso, por otra parte, que el principio de capacidad económica exija establecer en todo caso una *deducción de bases negativas ilimitada en el tiempo y en su cuantía*. Nuestro ordenamiento parte de una noción de capacidad económica «actual» que se manifiesta en aspectos diversos de la regulación de los tributos como la prescripción, por ejemplo. La propia noción de tributo como instrumento financiero al servicio y con fundamento en el *deber de solidaridad* lleva implícita dicha noción «presente» de riqueza. La misma solidaridad que impone el deber de contribuir a quien hoy tiene riqueza para sostener las necesidades financieras del Estado, permite también a quien carece de ella —a ese mismo sujeto, llegado el caso—, disfrutar de los servicios y demás prestaciones públicas¹². Comparámos, así pues, la opinión de LASARTE ÁLVAREZ cuando señala que la idea del gravamen conforme a la renta vital parece más bien «una reducción al absurdo del principio de capacidad económica que un desarrollo lógico del mismo». «La referencia académica a toda la vida del contribuyente como marco temporal idóneo para el conocimiento de su capacidad económica es sólo válida —añade este autor— como llamada de atención sobre las cuestiones que pueden derivarse de una percepción de la renta de manera irregular en el tiempo»¹³.

⁹ La vinculación del período impositivo con el principio de seguridad jurídica ha sido puesta de manifiesto por el Tribunal Constitucional alemán en su Sentencia de 22 de julio de 1991 al examinar la constitucionalidad de ciertas limitaciones temporales a la compensación de bases imponibles negativas (1 BvR 313/88). Sobre el contenido del principio de seguridad jurídica en nuestra jurisprudencia constitucional, *vid.*, entre otras, las Sentencias 27/1981, de 20 de julio, 99/1987, de 11 de junio, y 150/1990, de 4 de octubre y, entre la doctrina, C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000. En cuanto a la admisibilidad de la retroactividad «impropia» de las normas tributarias, *vid.* las Sentencias 126/1987, de 16 de julio, 197/1992, de 19 de noviembre, y 182/1997, de 28 de octubre.

¹⁰ *Vid.*, así el parágrafo § 30, párrafo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en Prusia en el año 1851 (Einkommensteuergesetz 1851Pr. GS 1851, 193).

¹¹ *Vid.* el artículo 40 de la Ley Federal de Impuestos Directos de 14 de diciembre de 1990 (*Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*—DBG—). No así en el impuesto sobre sociedades, en el período impositivo se hace coincidir con el ejercicio social de la entidad. *Vid.* el artículo 79 de la Ley citada.

¹² El Profesor RODRÍGUEZ BEREJO ha resaltado recientemente el papel del deber de contribuir como «deber de solidaridad social», que se conecta, lógica e ideológicamente, con la cláusula de Estado social y democrático de Derecho y con los derechos económicos y sociales que se consagran en la Constitución. Cfr. «El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico», *CREDF*, núm. 125/2005, págs. 27 y ss.

¹³ «Período de imposición y devengo del impuesto», *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1983, págs. 22-23.

El gravamen de la renta debe realizarse, por lo tanto, en un período prudente de tiempo que trate de aprehender la capacidad económica del contribuyente en un presente razonable. Evidentemente, los ingresos obtenidos por una sociedad tras *dos años de pérdidas consecutivas* más que renta, constituyen una reposición del patrimonio perdido que no puede gravarse sin *efectos confiscatorios*¹⁴. La exención de estas rentas viene exigida también por el *principio de igualdad*, dado el diferente gravamen que habría de soportar una misma renta según la forma en que se hubieran distribuido los ingresos y los gastos a lo largo de los distintos ejercicios¹⁵. Su exoneración se encuentra ligada, así mismo, con el principio de neutralidad como referente económico que, según la Exposición de Motivos del impuesto sobre sociedades, ha de regir dicho impuesto. La adopción estricta del período para el cálculo de la renta de la sociedad perjudica, en efecto, a quienes desarrollan empresas más arriesgadas frente a las que proporcionan ingresos más regulares¹⁶.

La deducción de bases imponibles negativas es, en definitiva, una exigencia constitucional pero la concreción de cuál deba ser su extensión y circunstancias corresponde al legislador, que debe ponderar distintos valores y principios al regularla a través del juicio de proporcionalidad y establecer, en su caso, límites a su disfrute¹⁷. Entre la negación del principio de capacidad económica en aras

¹⁴ El principio de capacidad económica, tal y como ha sido interpretado por la doctrina y la jurisprudencia constitucional, exige la toma en consideración de la riqueza cierta y efectiva del contribuyente para determinar su contribución al sostenimiento de los gastos públicos, sin que puedan someterse a gravamen rentas inexistentes o ficticias (*vid.*, entre otras, en las Sentencias 150/1990, de 4 de octubre, 221/1992, de 11 de diciembre, y 194/2000, de 19 de julio). A pesar de su pleno valor normativo y la unanimidad existente en su consideración como fundamento, límite y medida de la imposición, todas las elaboraciones doctrinales en torno al citado principio han estado marcadas por la dificultad existente para la concreción de su contenido. Para ello nos remitimos, entre otras, a las obras de C. PALAO TABOADA, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal constitucional español», *CREDF*, núm. 88, 1995, págs. 629-642 y «Nueva visita al principio de capacidad contributiva», *CREDF*, núm. 24/2004, pág. 767; G. CASADO OLLERO, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I) y (II)», *CREDF*, núms. 32 y 34, 1981 y 1982, págs. 541-574 y 185-236, respectivamente; J.M. MARTÍN DELGADO, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978», *HPE*, núm. 60, 1979, pág. 66 y P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

¹⁵ Sobre el significado de este principio en la jurisprudencia constitucional, *vid.* las SSTC 1/2001, de 15 de enero, y 47/2001, de 15 de febrero, entre otras muchas.

¹⁶ En contra de esta tesis, el Tribunal Constitucional Alemán ha advertido en diversas Sentencias que «el legislador tributario no está obligado por razones constitucionales a permitir, en general, la compensación», pudiendo optar, además, por establecerla sólo para determinadas fuentes de renta, «siempre que dicha distinción se encuentre materialmente motivada» y no se incurra en arbitrariedad. Los principios de seguridad jurídica y el llamado «principio interperiódico neto», constituyen valores fundamentales del Estado de Derecho cuya ponderación corresponde al legislador para atribuir, en su caso, preferencia al uno sobre el otro. Así lo afirma en sus Sentencias de 8 de marzo de 1978 y 22 de julio de 1991 (*BVerfG, Beschluss vom 22.07.1991 - 1 BvR 313/88*). En el mismo sentido se ha pronunciado P. KIRCHHOF, en consonancia con su peculiar visión del impuesto sobre la renta, como contraprestación a la colectividad por su papel en la obtención de dicha renta. El Estado pone a disposición del ciudadano un mercado organizado que garantiza la eficacia de sus derechos, protege su propiedad, establece un sistema bancario, le proporciona fuerza del trabajo, etc., lo que le otorga –según esta tesis– el derecho a participar, a través de tributos, en el éxito que contribuye a generar. Cfr. *Einkommensteuergesetz-Kompaktcommentar*, 2002, §2 RNrn. 17 y ss. La consideración de la compensación interperiódica de bases negativas como exigencia constitucional es, sin embargo, mayoritaria entre la doctrina germana. *Vid.*, en este sentido, entre otros, R. VON GROLL «§10d», Rz. C2 en P. KIRCHHOF, H. SÖHN, *Einkommensteuergesetz Kommentar*, Band 10, CF. Müller (Marzo 2004), Rdnr. A11 y M. KRÖNER, «Überlegungen zur Velustnutzung vor dem Hintergrund des Erlässtwurfs zu §§ 8 Abs. 4 KStG und 12 Abs.3 Satz 2 UmwStG», *Deutsche Steuerrecht*, 1998, pág. 1.495.

¹⁷ El principio de proporcionalidad ha sido invocado por la doctrina como instrumento clave para la armonización de los distintos valores contrapuestos que integran el Ordenamiento jurídico. A él ha recurrido en ocasiones el TC ponderar el

de la seguridad jurídica y viceversa, existe una amplia zona gris en la que se mueve la libertad del legislador para dar mayor virtualidad a uno u otro principio. En dicha ponderación caben también razones diversas de política económica. Así, las distintas propuestas de Directiva formuladas hasta el momento para la armonización de este aspecto de la imposición societaria conciben la compensación como un elemento capaz de favorecer la competitividad de las empresas europeas. Para ello prevén la supresión de los límites temporales a la compensación y la introducción de una compensación retrospectiva durante los tres períodos precedentes, con la obtención en su caso de la devolución de lo ingresado¹⁸. Aun sin haberse llegado a aprobar estas normas, la primera opción ha sido adoptada por diversos Estados comunitarios –Bélgica, Inglaterra, Francia u Holanda, entre otros–. La segunda alternativa despierta, sin embargo, mayores reticencias por razones evidentes de orden presupuestario, ligadas también al principio de seguridad jurídica al que antes nos referíamos. Aun así, también ha sido acogida en toda su extensión por determinados países, como Francia u Holanda¹⁹.

3. NATURALEZA JURÍDICA

La naturaleza jurídica de la compensación de bases negativas dista de estar clara entre la doctrina. La obtención de una base imponible negativa o de una «pérdida» en el impuesto sobre la renta de las personas físicas le otorga, se afirma, el *derecho* a compensarla con las rentas positivas de los períodos siguientes, minorando la base del período y con la consiguiente reducción de la prestación tributaria. Tras la aparente sencillez de esta afirmación se esconde, como antes señalábamos, una figura compleja cuya naturaleza jurídica no resulta fácil de precisar. Así, en las escasas aportaciones doctrinales existentes en la materia se recurre a una multiplicidad de conceptos para designarla, como

principio de capacidad económica con otros valores constitucionales. *Vid.*, entre otras, las Sentencias 146/1994, de 12 de mayo, 214/1994, de 14 de julio, y 194/2000, de 19 de julio. Sobre esta técnica *vid.* también, E. ALIAGA AGULLÓ, *El derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia capacidad económica*, Trabajo de investigación inédito, 2004, págs. 79, 90 y 191 y ss. Entre la doctrina alemana, conciben la compensación de bases imponibles negativas como resultado de la ponderación, de acuerdo con el criterio de proporcionalidad, entre los principios de capacidad económica y seguridad jurídica K-D. DRÜEN, *Periodengewinn und Totalgewinn*, Duncker&Humboldt, Berlín, 1999, págs. 91 y ss y R. ECKHOFF, «Verluste im Einkommensteuerrecht», en R. VON GROLL, *Verluste im Steurrecht*, ob. cit., págs. 32 y ss.

¹⁸ Si la inexistencia de límites a la compensación se observaba hasta el momento como un aspecto positivo del régimen tributario de un país, capaz junto con otros elementos de atraer la inversión extranjera, tal consideración puede variar a raíz del pronunciamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de diciembre de 2005, en el caso Marks&Spencer. Tal Resolución considera, como antes señalábamos, contraria a la libertad de establecimiento la regulación nacional que impide incluir a las filiales no residentes en el régimen fiscal de los grupos de sociedades, a los efectos de saldar sus pérdidas con los beneficios obtenidos por la matriz cuando tales pérdidas no sean tomadas en consideración en el Estado de la residencia de la filial. La vulneración de la libertad de establecimiento se produce, dicho de forma sencilla, en la medida en que se perjudica la inversión exterior frente a la meramente interna. Según este planteamiento, la existencia de restricciones temporales a la compensación en el Estado de residencia de la filial (limitada, por ejemplo, a los dos años siguientes a la obtención de las pérdidas) puede favorecer la compensación intersubjetiva y transfronteriza en el seno del grupo fiscal, evitando el coste financiero de tener que esperar a su futuro aprovechamiento. Así lo han advertido, entre la doctrina alemana, I. DÖRR «EuGH Entscheidung Marks&Spencer», *Europäisches Wirtschafts-und Steuerrecht*, Heft 1/2006, pág. 35.

¹⁹ En Alemania e Inglaterra la compensación se limita al período anterior, mientras que en Estados Unidos la deducción abarca los cinco años precedentes. Para una visión comparada de los distintos plazos existentes *vid.* A. MARTÍNEZ SERRANO, «La compensación de bases imponibles negativas: valoración crítica y propuestas de reforma a la luz del derecho comparado», *Impuestos*, núm. 9, 2005, págs. 10 y ss.

los de crédito fiscal, beneficio fiscal, derecho potestativo, compensación de créditos, etc., diversidad que se observa también en la Jurisprudencia dictada al respecto.

Las dificultades en la delimitación de su naturaleza jurídica se derivan, a nuestro juicio, de dos circunstancias. La primera viene dada por constituir la compensación un elemento perturbador en la estructura ordinaria del tributo desde el punto de vista temporal. La configuración temporal del hecho imponible se ve alterada por la introducción entre los elementos de cuantificación de la prestación tributaria de una magnitud ajena al mismo, procedente de otro período impositivo. En segundo término, la compensación de bases negativas aparece, en particular en el impuesto sobre sociedades, como un mecanismo en el que la voluntad del contribuyente adquiere cierta relevancia en la configuración de alguno de los elementos esenciales del tributo. Los contornos de esta figura deben precisarse, así pues, valiéndose de categorías poco asentadas aun en un sector del ordenamiento dominado por el carácter *ex lege* de la obligación y la presencia de situaciones de gravamen.

El intento de clarificar la naturaleza jurídica del llamado derecho a compensar exige contemplar esta institución desde dos perspectivas. La primera, desde el punto de vista objetivo, trataría de determinar su papel y posicionamiento dentro de la estructura del tributo. La segunda llevaría a plantear si, considerada subjetivamente la facultad de compensar, constituye algún tipo de poder jurídico atribuido al administrado en el marco de la prestación tributaria. Además de su importancia teórica, la respuesta a estas cuestiones adquiere una enorme relevancia práctica pues, como seguidamente veremos, constituye una premisa ineludible para afrontar otros aspectos que también se abordan en este trabajo, como la posibilidad de subrogarse en el derecho a compensar bases negativas de otro sujeto o de instar la rectificación de la autoliquidación en la que se practica la compensación.

3.1. Repaso de las diversas hipótesis. Su calificación como exención.

Una primera hipótesis a rechazar en la determinación de la naturaleza jurídica de esta figura es su reconducción a la categoría de *crédito de impuesto*, entendido como aquel derecho frente a la Hacienda Pública cuyo contenido fundamental consiste en la restitución de determinados ingresos de naturaleza tributaria a fin de restablecer el equilibrio patrimonial por ellos alterado²⁰. En dicha categoría se incluyen, como es sabido, el derecho a la deducción de las retenciones en los impuestos sobre la renta o de las cantidades soportadas en el IVA²¹. Aunque el reflejo contable de las bases impositivas negativas como «crédito por pérdidas a compensar» pudiera conducir a equívocos, en un sistema de compensación como el adoptado por nuestro ordenamiento, resulta evidente la falta de concurrencia de las notas definitorias del crédito de impuesto²². La base imponible negativa no se corresponde con un ingreso previo a deducir de la prestación tributaria final o cuya devolución

²⁰ J.J. HINOJOSA TORRALVO, *Los créditos de impuesto en el sistema tributario español*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 27.

²¹ *Ibidem*, pág. 40.

²² El reflejo contable de las bases negativas constituye una consecuencia de los principios de prudencia e imagen fiel. Precisamente por ello, sólo tendrá lugar cuando exista una «alta probabilidad de compensación» por haberse producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa, siempre que razonablemente se considere que las causas que la originaron han desaparecido, como advierten las Resoluciones del ICAC de 30 de abril de 1992 y de 9 de octubre de 1997.

pueda solicitarse. Implica sencillamente una disminución patrimonial o magnitud negativa que ha de tenerse en cuenta en la determinación de la deuda tributaria, con la finalidad de realizar una estimación interanual de la capacidad económica del contribuyente ²³.

Por las mismas razones, resulta también improcedente la asimilación de esta figura con la *compensación de deudas tributarias*. Ésta constituye una forma de extinción de la obligación que exige la presencia dos créditos contrapuestos, el tributario y el del particular frente a la Hacienda Pública, que se anulan en la cantidad concurrente ²⁴. En la compensación de bases impositivas negativas, ni existe una deuda tributaria previa a la compensación, por integrarse aquélla dentro de los elementos de cuantificación de la obligación, ni concurre derecho de crédito alguno frente a la Hacienda Pública. La distinción parece tan evidente que sorprende su confusión en diversos pronunciamientos jurisprudenciales, entre otros, las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de julio de 1983 (RJ 1983/3924) y de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1991/1701) ²⁵.

En contra de la calificación realizada por alguna norma positiva, la generalidad de la doctrina ha rechazado también la consideración de la compensación como *beneficio fiscal*, entendido como medida tributaria de apoyo o estímulo instrumental ²⁶. Examinando las notas que definen tales beneficios parece evidente, en efecto, que no se dan en la figura aquí estudiada. Siguiendo a VELARDE ARAMAYO, los beneficios tributarios suponen una sustracción total o parcial de la carga tributaria a fin de potenciar conductas constitucionalmente protegidas estando, por ello, dotados normalmente de carácter coyuntural y sometidos a límites temporales o territoriales ²⁷. El anclaje de la compensación de bases negativas en el principio de capacidad económica impide, así pues, su consideración como beneficio fiscal de carácter contingente, aunque no obsta a que su naturaleza pueda explicarse desde

²³ El rechazo a la calificación de esta figura como crédito de impuesto ha sido unánime entre la doctrina. *Vid.* en este sentido, C. GARCÍA NOVOA, «La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS», en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; GARCÍA NOVOA, C. y LÓPEZ DÍAZ, A. (coord.), *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, Comares, Granada, 1998, pág. 254 y J.M. MERINO ANTIGÜEDAD, «La compensación fiscal de pérdidas», *Impuestos*, 1988, I.

²⁴ *Vid.* sobre esta forma de extinción de la deuda tributaria, A.J. GARCÍA GÓMEZ, *La compensación de las deudas tributarias. Régimen general y Cuenta corriente fiscal*, Aranzadi, Pamplona, 2000 y E.M. CORDERO GONZÁLEZ, *La compensación como forma de extinción de la deuda tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2002.

²⁵ El error del Tribunal Supremo fue enmendado en posteriores pronunciamientos, en los que rechaza la equiparación entre ambas instituciones. *Vid.*, en este sentido, su Sentencia de 9 de octubre de 1998 (RJ 1998/7561). La confusión de ambas figuras se ha producido también en alguna Resolución de la Audiencia Nacional [Sentencia de 1 de marzo de 1994 (JT 1994/199)] y, más recientemente, en la Sentencia del TSJ de Cataluña de 3 de marzo de 2004 (JT 2004/836). En idéntico error ha incurrido en ocasiones la doctrina. *Vid.* A. MARTÍNEZ LAFUENTE, «Compensación tributaria y otras técnicas compensatorias», *CT*, núm. 50, 1984, págs. 178-179.

²⁶ Así el artículo 7 de la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre el régimen fiscal de las fusiones de empresa, calificaba de intransferible el derecho a la compensación de pérdidas, como excepción a la regla general de transmisibilidad de otros «beneficios fiscales». Sobre la noción del beneficio fiscal como medida de apoyo o estímulo instrumental. *Vid.* M.T. SOLER ROCH, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 20. En cuanto a la imposibilidad de reconducir la compensación a esta categoría, *vid.* GARCÍA NOVOA, «La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS», *ob. cit.*, pág. 253 y MERINO ANTIGÜEDAD, «La compensación fiscal de pérdidas», *ob. cit.*, pág. 673. La misma tesis sigue la doctrina alemana, que afirma de forma unánime que la deducción de pérdidas, como allí se denomina, no es un beneficio fiscal, por tener su fundamento en el principio de capacidad económica. Así, K. TIPKE, en *Die Steuerrechtsordnung*, *ob. cit.*, pág. 780 y V. GROLL «§10d», *Rdnr. A42*, *ob. cit.*, pág. 42.

²⁷ *Cfr.* M.S. VELARDE ARAMAYO, *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 52-53.

la categoría más amplia de la exención. Ésta es la tesis sostenida por GARCÍA-OVIES SARANDESES, para quien la posibilidad de minorar la renta del ejercicio una vez producido el hecho imponible con pérdidas procedentes de períodos anteriores encaja perfectamente en la descripción general de la exención²⁸.

Las modernas teorías sobre la exención la definen, en efecto, como «un conjunto de técnicas configuradoras del tributo que permiten modular la incidencia del gravamen, bien excluyendo supuestos especiales, bien reduciendo en ciertas hipótesis la cuantía del débito»²⁹. Si el «efecto desgravatorio» constituye la sustancia jurídica de la exención³⁰, su finalidad principal es, en palabras de LOZANO SERRANO, la de precisar que en ciertos supuestos comprendidos en la definición genérica del hecho imponible no se da la manifestación de capacidad económica que se pretende gravar o concurre en menor medida³¹. La exención opera una «auténtica redefinición de la capacidad económica sujeta a gravamen que, si a la hora de fijar el hecho imponible del tributo se incluye en su totalidad, va a verse posteriormente recortada» a través de mínimos exentos, reducciones en la base, bonificaciones y deducciones para lograr una «más ajustada percepción» de la riqueza del contribuyente³².

Desde esta perspectiva, frente a las exenciones que constituyen «beneficios tributarios», la deducción de las bases negativas constituye una «minoración estructural» del tributo, entendida como especificación del contenido y límites de la capacidad para contribuir³³. A partir de la formulación general del hecho imponible, la obtención de renta en el período, se contempla un supuesto específico en el que, pese a darse esta circunstancia, no llega a surgir la obligación. El precepto que permite la deducción de las bases negativas viene a señalar que la renta obtenida tras uno o varios períodos de pérdidas no se considera renta gravable sino mero restablecimiento patrimonial, por lo que se deja libre de tributar en la medida en que coincida con aquéllas. Sin alterar la definición genérica del hecho imponible (obtención de renta en el período) ni ampliar el período impositivo, la deducción de las bases negativas se limita a liberar de gravamen la renta del ejercicio, sin que por su aplicación pueda surgir una nueva base negativa imputable al período. Entendemos, por ello, que es reconducible a la categoría genérica de exención total o parcial, según su cuantía.

²⁸ Cfr. I. GARCÍA-OVIES SARANDESES, *Los gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pág. 37.

²⁹ Cfr. P.M. HERRERA MOLINA, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1991, pág. 83

³⁰ *Ibidem*, pág. 72.

³¹ Cfr. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 25-26 y 38-39.

³² *Ibidem*, págs. 25 y 26. Su función esencial es, por tanto, la de acabar de completar la definición del hecho imponible que, a partir de su formulación general, contempla diversas modalidades en su realización, a alguna de las cuales libera de la carga tributaria. *Ibidem*, pág. 54. Esta función de las exenciones como codefinidoras del hecho imponible ya había sido puesta de manifiesto por SAINZ DE BUJANDA en «Teoría jurídica de la exención tributaria», *Hacienda y Derecho*, T. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 427 y 450.

³³ Sobre la definición y el contenido de esta categoría *vid.* M.S. VELARDE ARAMAYO, *Beneficios y minoraciones en el Derecho tributario*, *ob. cit.*, págs. 58-59, quien advierte que, lejos de constituir un tratamiento preferencial, este tipo de minoraciones tienden a plasmar en el tributo los criterios de justicia que deben presidir su actuación, aunque puedan perseguir también, con carácter secundario, finalidades extrafiscales. *Ibidem*, pág. 57.

3.2. ¿Es un derecho del obligado? Su calificación como opción tributaria en el impuesto sobre sociedades.

En el intento de determinar la naturaleza jurídica de esta figura se hace preciso examinar también sus implicaciones subjetivas para decidir si constituye, como así parece afirmarse a primera vista, algún tipo de poder jurídico para su titular. El parecer doctrinal mayoritario es que la compensación supone un derecho del particular, entendido como ámbito de obrar lícito reconocido por el ordenamiento³⁴. En sentido similar se ha pronunciado la Jurisprudencia, entre la que es unánime la referencia a la compensación como derecho³⁵.

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, aunque se aluda comúnmente al derecho a deducir las bases impositivas negativas, no siempre puede hablarse con propiedad de un auténtico derecho subjetivo si por tal entendemos aquella situación en la que la norma jurídica reconoce un «ámbito de libre actuación», en el que se otorga a un sujeto «una serie de posibilidades de acción» junto con «la correspondiente protección o tutela para su defensa»³⁶. La mayoría de la doctrina ha rechazado que en el caso de las exenciones nos encontremos ante tal poder jurídico. La exención no atribuye un derecho a no pagar o a pagar menos. Constituye, más bien, un elemento objetivo del tributo que impide el surgimiento de la obligación tributaria o implica su nacimiento por menor cuantía³⁷.

Así ocurre con la deducción de pérdidas de ejercicios anteriores en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Los artículos 39 y 40 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, establecen una deducción *ope legis* de ciertas

³⁴ Cfr., en su aplicación en el impuesto sobre sociedades, C. GARCÍA NOVOA, «La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS», ob. cit., págs. 255-256. En contra, S. MONTESINOS OLTRA, que rechaza, en cambio, la configuración de la compensación como derecho subjetivo. *La compensación de bases impositivas negativas*, Aranzadi, Elcano, 2000, pág. 355.

³⁵ A título de ejemplo puede citarse la Sentencia del TSJ de Andalucía de 26 de enero de 2001 en la que afirma que constituye en el Impuesto sobre Sociedades «un derecho material a favor del sujeto pasivo ejercitable a su voluntad (...) consistente en un crédito fiscal a su favor y que puede ejercitar dentro de los cinco años siguientes según su propio interés». Esta Sentencia es representativa de una corriente jurisprudencial muy extendida sobre la naturaleza jurídica de esta figura, reiterada en las Sentencias del mismo tribunal de 26 de enero de 2001 (JT 2001/367), 9 de febrero de 2001 (JT 2001/569) y de 8 de junio de 2001 (JT 2002/149). *Vid.* también, la Resolución del TSJ de Navarra de 30 de septiembre de 2000 (JT 2000/1799). Entre la doctrina administrativa, *vid.* la Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2003 (JT 2003/1133) que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

³⁶ L. DIEZ-PICAZO Y A. GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil*, Vol. I. Tecnos, Madrid, 2001, pág. 403.

³⁷ La polémica sobre la naturaleza jurídica de las exenciones como derecho subjetivo se suscitó entre nuestra doctrina a raíz de la formulación del antiguo artículo 15 de la antigua LGT en conexión con la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983 (RTC 6/1983). Niegan la consideración de la exención como derecho subjetivo, entre otros, C. PALAO TABOADA: «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-Leyes en materia tributaria», *CT*, núm. 43, 1982, págs. 163 y ss.; C. LOZANO SERRANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit. pág. 94 y P. M. HERRERA MOLINA, *La exención tributaria*, ob. cit., págs. 83-84. Si el hecho imponible se realiza en su modalidad exenta —señala LOZANO SERRANO— «impedirá el nacimiento de aquel derecho para la Administración, pero no a través del surgimiento de otro derecho que venga a contrarrestarlo y de contenido antitético, operándose entre ambos una suerte de compensación automática». *Idem.* Tal conclusión contrasta con la mantenida en los primeros estudios jurídicos sobre esta figura, que conferían el carácter de derecho subjetivo a cierta clase de exenciones, las temporales y las de tipo subjetivo, las cuales ofrecían, en opinión de SAINZ DE BUJANDA, cierta resistencia a su supresión durante el período de su vigencia. Cfr. «Teoría jurídica de la exención tributaria», ob. cit. págs. 452 y 458.

pérdidas, a practicar en los cuatro años siguientes a su obtención «en la cuantía máxima que permita» cada período, sin que esta previsión se vea alterada en el nuevo Proyecto de Ley del impuesto aprobado por el Congreso con fecha de 2 de noviembre de 2006. La compensación se configura aquí como un elemento objetivo dentro de la estructura del tributo que impide el nacimiento de la obligación tributaria o provoca la minoración de su cuantía, sin que el obligado puede decidir nada sobre el modo en que configura dicha relación jurídica. Sólo cabe aquí hablar de un derecho en el sentido reaccional o impugnatorio al que alude el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, como derecho a responder frente a la conducta ilegal de la Administración que no respetara dicha situación jurídica³⁸. En este sentido es en el que puede hablarse, de forma amplia, del derecho a la deducción de bases negativas.

En el *impuesto sobre sociedades* la configuración de esta figura es, sin embargo, distinta, pudiendo calificarse de auténtico derecho subjetivo. En dicho impuesto se otorga la facultad al obligado tributario de decidir no sólo si compensa o no, sino también en qué cuantía lo hace dentro de cada período. Es la conclusión que se extrae del artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 que, en términos muy parcos, señala que las bases imponibles negativas «podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos»³⁹. Ante la ausencia de mayores precisiones, se entiende, como hemos señalado, que el importe de la compensación podrá ser decidido cada año por el contribuyente, de manera que aun obteniendo rentas, puede optar por reservar las bases negativas para el futuro, por contar, por ejemplo, con otras reducciones o deducciones que impidan el nacimiento de la obligación tributaria⁴⁰.

Cada período que se obtiene renta se realiza, así pues, el presupuesto de hecho de la exención, cuya efectiva aplicación se deja, sin embargo, a la voluntad del contribuyente. La relevancia de la voluntad del obligado en la configuración de las exenciones, como de la obligación tributaria en general, ha sido siempre objeto de polémica entre la doctrina⁴¹. Lo cierto es que hoy se admite sin mayores problemas que la voluntad del interesado, cuando es llamada por la propia Ley, sí puede tener relevancia en la determinación de la obligación tributaria. Ejemplo palmario de lo anterior es la posibilidad de renuncia a ciertas exenciones contemplada en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con la correlativa sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

³⁸ La tesis del derecho subjetivo reaccional o impugnatorio como derecho a eliminar la actuación ilegal de la Administración para el restablecimiento de la integridad de sus intereses ha sido desarrollada por E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ. Cfr. *Curso de Derecho Administrativo*, T. II., Civitas, Madrid, 2004, pág. 45.

³⁹ El artículo 156 del antiguo Reglamento de 1982 del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, era más explícito en este sentido, al establecer que la compensación se practicaría «... distribuyendo la cuantía en la proporción que el sujeto estime conveniente».

⁴⁰ El Proyecto de Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial del impuesto sobre sociedades aprobado en noviembre de este año tampoco contempla novedades sustanciales en el tratamiento de esta figura en el impuesto societario.

⁴¹ Por todos conocida es la discusión mantenida al respecto por BERLIRI y SAINZ DE BUJANDA. Mientras que el primero admitía la relevancia de la voluntad del obligado en las exenciones de carácter rogado, el segundo insistía en resaltar el papel de la Ley como fuente de la exención. Cfr. respectivamente, *Principi di Diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1957, vol. II pág. 209 y «Análisis jurídico del hecho imponible», ob. cit., págs. 314-315. En realidad, tal y como ha puesto de manifiesto HERRERA MOLINA, la postura de SAINZ DE BUJANDA se acerca más de lo que parece a primera vista al planteamiento de BERLIRI que tampoco veía en la solicitud la fuente de la exención Cfr. *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 299.

Esta última hipótesis, al igual que el régimen de compensación de bases negativas constituyen ejemplos de lo que ha venido a calificarse de *opciones tributarias*, entendidas como facultades de optar que la norma tributaria concede expresamente a los obligados tributarios para la configuración de su régimen jurídico⁴². Esta figura ha empezado a abrirse camino como categoría dogmática en los últimos años, aunque los ejemplos de regímenes de este tipo abundan ya desde hace tiempo en nuestro ordenamiento. Piénsese en el régimen de tributación conjunta en el IRPF, en la estimación objetiva en el mismo impuesto o en la tributación consolidada en el impuesto sobre sociedades⁴³. La Ley confiere, en todos ellos, la posibilidad al interesado de decidir aspectos importantes de su régimen tributario, incluyendo la determinación de algunos de los elementos esenciales del tributo o incluso la propia existencia de la obligación.

El tradicional rechazo a la eficacia de la voluntad en materia tributaria quiebra en estos casos, sin que por ello llegue a resentirse el carácter *ex lege* de la obligación, al ser la propia norma la que delimita las posibilidades de actuación del particular e incorpora de forma implícita las distintas opciones de configuración de la obligación tributaria a que puede dar lugar su decisión. En lugar de la determinación rígida e inderogable del contenido de la obligación, como sostenía la doctrina tradicional, la Ley contempla más bien, en estos casos, un mero criterio de determinabilidad para que sea el propio interesado quien acabe de completar la definición de su régimen jurídico⁴⁴.

La configuración como opción de la compensación de bases imposables negativas pretende favorecer a aquellos contribuyentes que, aun habiendo obtenido renta en el período, no lleguen a devengar deuda alguna, por aplicación de distintas deducciones o bonificaciones. La justificación de la opción reside, a nuestro juicio, en la voluntad de que la compensación no interfiera en tales incentivos, en la medida en que promocionan conductas que se consideran beneficiosas para la colectividad. Siendo éste el fundamento de su existencia, su limitación al impuesto sobre sociedades debe ponerse en tela de juicio pues el mismo papel habría de cumplir el régimen optativo en el marco del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

⁴² Vid. sobre este concepto M. SIMÓN MATAIX, *Las opciones fiscales en el IRPF*, Tesis Doctoral inédita, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1998. Se trata de una categoría reconocida también por la doctrina francesa, que la ha definido como aquel «derecho concedido por la ley fiscal al contribuyente que se encuentra en una situación jurídica determinada en relación con el impuesto, de ejercer libremente una elección que le compromete y se impone a la Administración». Cfr. A. AGOSTINI, *Les options fiscales*, LGDJ-Montchrestien, 1983, págs. 8 y 9.

⁴³ Son varios los autores que califican tales regímenes como supuestos de opción. Así, NAVAS VÁZQUEZ respecto de la tributación conjunta y la estimación objetiva en el IRPF, cfr. «Opción respecto de la tributación conjunta», en E. SIMÓN ACOSTA (coord.) *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio. Homenaje a L. Mateo Rodríguez*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 1.293 y C. GARCÍA NOVOA también en este último caso. Cfr. «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», en R. CALVO ORTEGA (dir.) y J.M. TEJERIZO LÓPEZ (coord.) *La nueva LGT*, Civitas, Madrid, 2004 págs. 220-221. Otorga también esta calificación al régimen de tributación conjunta, R. FALCÓN Y TELLA, Cfr. «La atribución al particular de la facultad de configurar parcialmente su régimen tributario: especial referencia a la opción por la tributación conjunta en el IRPF», *QF*, núm. 20/1998, pág. 5.

⁴⁴ Cfr. SIMÓN MATAIX, *Las opciones fiscales...*, ob. cit., págs. 25 y ss. En el mismo sentido, entiende NAVAS VÁZQUEZ que este tipo de regímenes opcionales no implican la apertura de este sector normativo al principio de autonomía de la voluntad. Cfr. «Opción por la tributación conjunta», ob. cit., pág. 1.293.

3.3. Rectificación de la autoliquidación en la que se ejercita la opción.

La distinta forma de actuar la compensación en el IRPF y en el impuesto sobre sociedades y la calificación de este último como opción adquiere una extraordinaria relevancia a efectos prácticos. Así, en el primero de los impuestos citados, al ser la compensación un elemento objetivo de cuantificación de la prestación tributaria, aun sin llegar a practicarse en el período siguiente a la obtención de la pérdida, siempre será posible instar, dentro del plazo de prescripción, la rectificación de la autoliquidación para incluirla, de acuerdo con lo previsto en el artículo 120 de la Ley General Tributaria (LGT). En el impuesto sobre sociedades, en cambio, si la opción no se ejercita en el período siguiente, se considera que existe una declaración de voluntad de reservar las bases negativas para períodos futuros, siendo las posibilidades de rectificación, más restringidas.

La LGT de 2003 ha ofrecido, por primera vez, una regulación genérica de estas situaciones jurídicas, adoptando el principio general de la inmutabilidad de las opciones una vez ejercitadas. Su artículo 119.3 establece, en efecto, que «las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a este momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración»⁴⁵. Ello significa que, una vez presentada una autoliquidación compensando las pérdidas en un determinado importe, o renunciando a su aplicación en ese período, las posibilidades de alterar dicha opción no se extienden, como a primera vista pudiera pensarse, en tanto que no prescriba el derecho para determinar la deuda tributaria, sino sólo hasta el fin del período voluntario para declarar.

El carácter irrevocable de las opciones tributarias se ha justificado partiendo del principio de seguridad jurídica y de la doctrina de los actos propios⁴⁶. La imposibilidad de modificar el ejercicio de una opción viene justificada para NAVAS VÁZQUEZ por la máxima que impide *venire contra factum proprium* ligada al principio de buena fe⁴⁷. Para otros autores, sin embargo, es la propia esencia de la opción como declaración de voluntad la que justifica su carácter irrevocable, por entrañar en sí misma la vinculación del declarante a lo manifestado⁴⁸.

En la mayoría de los supuestos en los que el obligado pudiera tener interés en alterar el ejercicio de su opción, rectificando o practicando la compensación que no hubiera hecho, es más que dudosa, sin embargo, la aplicabilidad de esta doctrina. Lo más habitual es, en efecto, que el cambio de la opción

⁴⁵ La nueva LGT, como en otros muchos de sus preceptos, se ha limitado a recoger y elevar a la categoría de regla general lo que ya venían contemplando algunas leyes tributarias. Así, el carácter definitivo de la opción por la tributación conjunta se estableció ya, en términos similares, en la Ley del IRPF de 1991, hoy recogido en el artículo 85 del vigente Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. Respecto de la opción por la tributación consolidada, *vid.* también en el mismo sentido el artículo 70.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y respecto del régimen de estimación objetiva en el IRPF el artículo 31 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

⁴⁶ A dichos argumentos acudían tanto Administración como Jurisprudencia para rechazar la alteración del régimen de tributación elegido en el IRPF, antes de introducción de una norma expresa en su ley reguladora. *Vid.* la Consulta de la DGT de 25 de abril de 1996, la Resolución del TEAC de 7 de junio de 1994, la STSJ de Canarias de 4 de mayo de 1993, la STSJ de Madrid de 8 de febrero de 1996, la STSJ de Asturias de 11 de junio de 1996 y la STSJ de Cataluña de 27 de marzo de 1997.

⁴⁷ Cfr. R. NAVAS VÁZQUEZ, «Opción por la tributación conjunta», *ob. cit.*, pág. 1.301.

⁴⁸ Cfr. M. SIMÓN MATAIX, *Las opciones fiscales...*, *ob. cit.*, pág. 178. *Vid.* también en este sentido Díez PICAZO quien rechaza la aplicación de la doctrina de los actos propios cuando la conducta inicial es una declaración de voluntad, vinculante por su propia naturaleza. *La doctrina de los propios actos*, Bosch, Barcelona, 1963, págs. 196 y 197.

venga motivado por la alteración de alguna de las circunstancias que se tuvieron en cuenta a la hora de decidir sobre su ejercicio ⁴⁹. Para llevarla a cabo, el contribuyente habrá considerado los diversos elementos que configuran su situación tributaria en aquel momento, siendo probable que, de haber variado alguna de ellas, hubiera actuado de otra forma. Un caso relativamente frecuente tiene lugar cuando, a raíz de una actuación inspectora, se descubren nuevas rentas relativas al período de compensación. Sin perjuicio de las sanciones que procedan en estos casos, parece lógico ofrecer al contribuyente la posibilidad de instar su compensación en el marco de la propuesta de regularización. No existe aquí contradicción con la doctrina de los actos propios, ni se vulnera el carácter vinculante de las declaraciones de voluntad, al haberse producido un cambio en las circunstancias valoradas para emitirla ⁵⁰.

La posibilidad de modificar la opción no sólo viene exigida por tales consideraciones, sino también por razones de justicia tributaria. Así se desprende de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo que, en una Sentencia de 5 de febrero de 1980 (RJ 1180/550), indica que «girar a una Sociedad que sufrió pérdidas una liquidación provisional, cuando es evidente que los benéficos declarados o imputados son muy inferiores a las pérdidas (...) es privarla de los derechos concedidos en un precepto con rango de ley, puesto que pudiera darse la circunstancia de que, en los ejercicios sucesivos, la sociedad solamente experimentara pérdidas y, por lo tanto, (...) se le privaría no de un beneficio tributario, sino de algo que es consustancial de la justicia tributaria, como es el de abonar las cargas públicas en proporción a los ingresos». Al margen de la farragosa redacción, queda claro el razonamiento del Tribunal: si existen pérdidas, impedir su compensación en estos casos puede vulnerar el principio de capacidad económica si en el futuro no volvieran a obtenerse rentas ⁵¹.

La argumentación del Tribunal es lo suficientemente elocuente como para exigir una interpretación correctiva del vigente artículo 119.3 de la LGT, a pesar de lo taxativo de su redacción. En la línea propuesta por algunas de las enmiendas formuladas en el proceso de elaboración de la Ley, no hubiera estado de más una referencia expresa a esta excepción ⁵². Y ello a pesar de que de otros preceptos de la LGT pueda deducirse de forma implícita la posibilidad de alterar el sentido de la opción cuando se descubran, en el marco de un procedimiento de comprobación o investigación, nuevas rentas no declaradas por el contribuyente. Así se desprende del artículo 195 que, al tipificar la infracción tributaria por «determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes», advierte que: «También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por

⁴⁹ Cabe también el error de hecho en su ejercicio si el sujeto se equivocara, por ejemplo, a la hora de consignar la cifra de la base imponible negativa. Se trata, no obstante, de supuestos marginales, pudiendo además, en muchos casos, enmendarse el error en los períodos siguientes, practicando la compensación con las rentas que se obtengan. Para estos supuestos se ha propuesto la aplicación en nuestro ordenamiento de la tesis imperante entre la Jurisprudencia italiana, según la cual se considera probado el error y se permite, en consecuencia, la rectificación de la opción si se aprecia la falta de motivación del sujeto para efectuar la elección que se pretende modificar. Cfr. SIMÓN MATAIX, *Las opciones fiscales...*, ob. cit., págs. 186 y ss.

⁵⁰ Así lo entiende NAVAS VÁZQUEZ en relación con el régimen de tributación conjunta. Cfr. «Opción por la tributación conjunta», ob. cit., pág. 1.303.

⁵¹ La tesis del Tribunal Supremo no siempre ha sido respaldada por otros órganos jurisdiccionales. Así, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 1993 (JT 1993, 218) rechaza esta posibilidad partiendo de un argumento formalista ligado a las competencias atribuidas a la Inspección.

⁵² Vid. la enmienda núm. 319 del Grupo Parlamentario Catalán (BOCG de 16 de septiembre de 2003, Congreso de los Diputados, Serie A, Núm. 155-7), que se reitera en el Senado con el número 285 (BOCG de 21 de octubre de 2003, Senado, Serie II, núm. 157).

haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación». Trata esta norma de impedir que el obligado tributario se arriesgue a dejar de declarar las rentas de un período a fin de prolongar de hecho el plazo de compensación, sabiendo que, de ser descubierto, no llegará a cometer infracción alguna, por tener todavía bases imponibles pendientes de compensar. En lo que aquí interesa, lo relevante es que dicha norma admite de forma evidente la posibilidad de alterar el sentido de la opción para solicitar la compensación en el procedimiento de comprobación en el que se descubren las rentas no declaradas.

La rectificación de la opción resulta más dudosa en el supuesto de que la regularización derive de una declaración complementaria presentada por el propio sujeto, en la que incremente las bases imponibles de ejercicios posteriores. ¿Es posible en estos casos modificar también la opción? A nuestro juicio debería ser también posible, no sólo porque la declaración complementaria puede referirse a hechos que eran desconocidos por el interesado en el momento del ejercicio de la opción, sino también por las mismas razones de justicia antes apuntadas.

4. MAGNITUD A DEDUCIR: LA NOCIÓN DE PÉRDIDA Y DE BASE IMPONIBLE NEGATIVA

Otra de las cuestiones que presenta diferencias importantes en el régimen de estas figuras en los impuestos sobre la renta es la configuración de la «renta negativa» a deducir en cada uno de ellos. En el impuesto sobre sociedades, el objeto de la deducción no son, como ocurrió en otras épocas, pérdidas concretas obtenidas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad sino, de acuerdo con la noción de renta definida en este impuesto, la base imponible negativa en bloque⁵³. Tampoco la base imponible negativa puede identificarse con las pérdidas que hubiera padecido la sociedad en el terreno económico y se encontraran reflejadas en su contabilidad pues, como es sabido, el resultado contable no coincide con la base imponible del impuesto. Es posible por ello que, habiendo obtenido la sociedad una pérdida en terreno contable, no exista una base imponible negativa y viceversa⁵⁴. Tal discrepancia resulta, sin embargo, coherente con el concepto de renta del que parte este tributo.

⁵³ La primera regulación de la compensación de pérdidas en el impuesto sobre sociedades a través de la Ley 41/1964 la limitaba a las pérdidas derivadas de la actividad que constituyera el objeto de la entidad y siempre que no derivaran de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por coeficientes superiores a los máximos establecidos en la Ley. Sobre los importantes problemas de interpretación que planteaba esta norma, así como las dudosas razones de orden recaudatorio que justificaban su existencia, *vid.* J. GARCÍA AÑOEROS, «Algunos problemas de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades», *CREDF*, núm. 1, 1974, págs. 62-63 y A. GOTA LOSADA «La compensación de pérdidas en el impuesto de sociedades», *HPE*, núm. 5/1970, ob. cit., págs. 65 y ss.

⁵⁴ Sobre la falta de equiparación entre bases imponibles negativas y pérdidas de la sociedad, *vid.* el estudio empírico realizado por E. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, en «La compensación de bases imponibles negativas: análisis de su uso», *Partida Doble*, núm. 133, 2002, pág. 31. Entre la doctrina, algún autor se ha mostrado crítico con la denominación «base imponible negativa» por entender que la base imponible, en cuanto medida del hecho imponible, ha de ser siempre positiva o, en caso contrario, igual a cero. *Cfr.* I. GARCÍA-OVIES SARANDESES, *Los gastos deducibles en el impuesto sobre sociedades*, Lex Nova, Valladolid, 1992, pág. 33. Aunque tal denominación encierra, en efecto, una contradicción en sus propios términos, encontrar una alternativa que la sustituya con mayor rigor no es fácil. Podría pensarse en la de «pérdidas tributarias» pero, por su afinidad con la de pérdida recaudatoria, podría resultar equívoca. La denominación actual refleja, a nuestro modo de ver, de manera más precisa la realidad que pretende designar: el resultado de la aplicación al caso concreto de las normas que conforman la base imponible normativa.

En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, la situación es justamente la contraria. La fragmentación de la base imponible –iniciada poco después de aprobarse un impuesto que nació en el año 1978 con vocación de sintético–, impide hablar con propiedad de una base imponible negativa a trasladar a los siguientes periodos⁵⁵. La base imponible se divide, como es sabido en dos compartimentos estancos, la parte general y la parte especial, cuya compensación entre sí resulta imposible⁵⁶. Esta fragmentación se mantiene en el nuevo Proyecto de ley reguladora del impuesto, cuyo artículo 47 distingue, como secciones también incomunicadas, entre base imponible general y base imponible del ahorro, integrada por ciertas ganancias patrimoniales y rendimientos del capital mobiliario. Como resultado, las restricciones a la compensación de rentas dentro del período pueden motivar, en ambos casos, la tributación de ciertos rendimientos aun cuando en conjunto no se hubiera obtenido renta. Así, por ejemplo, cuando se obtiene una pérdida patrimonial irregular que ha de llevarse forzosamente a los períodos siguientes. Se fuerza así una deducción interperiódica de pérdidas «contra natura»⁵⁷ que puede plantear importantes dudas desde el punto de vista del principio de capacidad económica, sobre todo si en los cuatro años siguientes no se obtienen ganancias del mismo tipo⁵⁸.

También dentro de la definición de la magnitud a compensar en el impuesto sobre la renta, llama la atención la exclusión de entre las pérdidas a trasladar al futuro, las que resulten de aplicar los mínimos personal y familiar sobre las rentas del período. La reducción de los mínimos personal y familiar no podrá dar lugar en ningún caso, señala el artículo 41 del Real Decreto Legislativo 3/2004, a una pérdida computable en los períodos siguientes. Entre la doctrina, MARTÍN FERNÁNDEZ considera que se trata de una previsión lógica de la Ley, «si tenemos en cuenta que el mínimo personal y familiar se aplica cada ejercicio, con base en las circunstancias personales y familiares vigentes en el momento del devengo del tributo». Como su cuantía «viene determinada en referencia a un concreto ejercicio, va en contra de su naturaleza que su aplicación permita exportar parte de dicha cuantía a otro distinto⁵⁹. Desde nuestro punto de vista, el que las circunstancias que dan lugar al cálculo del mínimo se tomen en consideración en uno u otro momento no resulta relevante a efectos de la valoración de la bondad de esta norma. También las pérdidas que se llevan a los períodos siguientes se han calculado conforme a las circunstancias y elementos existentes en el período en que se generaron. Coincidimos, por el contrario, con HERRERA MOLINA en la necesidad de permitir la compensación interperiódica de la magnitud negativa que resulte de su aplicación, por entender que «aquellas personas que se sitúen por debajo

⁵⁵ El artículo 21 de la Ley 44/1978 señalaba que «Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado dentro de los cinco ejercicios siguientes en la cuantía que el sujeto pasivo estime conveniente». La fragmentación de la base se iniciaría, sin embargo, poco después, a través de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre. Sobre esta evolución, *vid.*, entre otros, M. FERNÁNDEZ JUNQUERA, *Los incrementos de patrimonio y el concepto de renta*, Lex Nova, Valladolid, 1988.

⁵⁶ *Vid.* en este sentido, los artículos 38 a 40 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁵⁷ Cfr. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, ob. cit., pág. 315.

⁵⁸ En el mismo sentido, *vid.* L.M. CAZORLA PRIETO y J.L. PEÑA ALONSO, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ley 40/1998 y su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 238.

⁵⁹ J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Regulación en España», en VV.AA., *El mínimo personal y familiar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, 2000, pág. 24. Véase en el mismo sentido CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 164.

de dicho umbral deberán acudir al consumo de sus ahorros o al endeudamiento para financiar una existencia mínimamente digna»⁶⁰.

La actual configuración de estos mínimos, tras la reforma llevada a cabo por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, resulta, por otra parte, incongruente. Con ella, lo que antes se consideraban mínimos –la deducción por hijos menores de tres años, la reducción por ascendientes o la reducción en atención a la edad del contribuyente, por ejemplo–, se configuran como reducción para hallar la base liquidable, de la que sí puede resultar una cantidad negativa a compensar en los períodos siguientes, según se desprende del artículo 50 del Real Decreto Legislativo 3/2004.

Es necesario destacar, en cualquier caso, que la entrada en vigor de la nueva Ley del impuesto prevista para el año 2007 abrirá nuevas perspectivas en el tratamiento de este aspecto de la imposición sobre la renta, al sustituirse la reducción en la base de los mínimos por circunstancias personales y familiares por el establecimiento de un tipo cero para el primer tramo de la tarifa.

5. PLAZO DE DEDUCCIÓN Y PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A COMPROBAR LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

5.1. Planteamiento.

Otro aspecto de esta figura que difiere en cada uno de los impuestos sobre la renta es el del plazo para llevar a cabo la deducción. Su amplia extensión en el impuesto sobre sociedades –durante los períodos impositivos que concluyan en los quince años siguientes– frente a los cuatro períodos en el impuesto sobre la renta, se justifica en atención a la mayor capacidad de endeudamiento que tienen los entes colectivos. En cualquiera de estos casos, el extenso plazo existente para compensar plantea el problema de determinar cuál es su relación con el plazo cuatrienal de prescripción. Dicho de forma sencilla: ¿es posible comprobar las bases imponibles negativas que proceden de períodos prescritos por el hecho de incorporarse, como elemento de cuantificación, a una deuda tributaria para cuya determinación y cobro conserva la Administración intactas sus potestades?

Se trata de una cuestión que surgió ya en los primeros años de aplicación de esta figura y que se plantea también en el impuesto sobre la renta de las personas físicas porque aunque ambos plazos, el de deducción y el de prescripción sean de cuatro años, cabe dudar igualmente si el último para deducir es también el último para comprobar la pérdida declarada o si dicha comprobación puede extenderse mientras no prescriba la nueva deuda. Se trata de un tema complejo que no admite una respuesta sencilla y cuya resolución va ligada a la concepción que se adopte sobre el objeto de la prescripción en materia tributaria, tema controvertido ya en su primera regulación en la LGT de 1963.

⁶⁰ Cfr. P. HERRERA MOLINA, «El mínimo existencial en el Impuesto sobre la renta», en *Reflexiones en torno al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 116. También a favor de la posible compensación en períodos futuros se ha pronunciado D. MARÍN BARNUEBO-FABO, «Artículo 40. Mínimo personal y familiar», *Los nuevos Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de No Residentes*, Madrid, McGraw-Hill, 1999, pág. 308.

Partía esta norma de la distinción entre prescripción de derechos y acciones de la Administración tributaria y del obligado tributario, incluyendo entre los primeros, el *derecho* de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y las *acciones* para exigir el pago de las deudas ya liquidadas. La nueva LGT ha suprimido la referencia a la prescripción de las *acciones*, de contenido procesal y claramente inapropiado, pero ha mantenido en su vigente artículo 66 la calificación de *derechos* para referirse a las potestades administrativas de liquidación y recaudación de las deudas liquidadas. La coincidencia doctrinal de que tanto el derecho a liquidar como el derecho a exigir la deuda líquida constituyen auténticas potestades y no derechos subjetivos, planteó durante muchos años la cuestión de la naturaleza de estos plazos. O bien se trataba de plazos de caducidad, por ser las potestades imprescriptibles según la clásica doctrina administrativa o bien, como advertía FALCÓN Y TELLA, habría que convenir que lo que prescribía era algo diferente⁶¹. A la vista del régimen jurídico contemplado en la Ley, gran parte de la doctrina se inclinó por afirmar que se trataba de un plazo de prescripción aunque de carácter híbrido, por incorporar algunas de las notas tradicionales de la caducidad. Su objeto no era la potestad en sí misma, sino la obligación tributaria, el derecho de crédito, cuya prescripción impide, no obstante, el ejercicio de aquéllas⁶². Siguiendo esta tesis, aplicada al tema que nos ocupa, parece lógico pensar que las potestades administrativas de comprobación sobre la base imponible negativa podrán extenderse en tanto que no prescriba la obligación tributaria a la que se incorporan. En el período en que se origina la pérdida nada puede prescribir, puesto que no existe obligación.

La doctrina administrativa más reciente ha admitido, sin embargo, la posibilidad de concebir plazos de prescripción sobre el ejercicio concreto de potestades administrativas. La potestad, en cuanto poder genérico es, evidentemente, imprescriptible, no se desgasta ni se extingue por su falta de uso. No así, cuando su ejercicio se refiere a hechos concretos, en cuyo caso, si es posible someterla, a elección del legislador a un plazo de prescripción o de caducidad⁶³. En la regulación que de la prescripción que

⁶¹ Cfr. *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 44. La clásica doctrina de la imprescriptibilidad de las obligaciones parte de su origen legal y carácter genérico, habiendo sido desarrollada primordialmente por S. ROMANO, *Fragmentos de un diccionario jurídico*, Traducción española, Buenos Aires, 1964, págs. 121 y ss. Partiendo de esta circunstancia, y ante la redacción de la LGT algunos autores entendieron que lo que se estaba estableciendo realmente era un plazo de caducidad. *Vid.*, entre otros, E. ESEVERRI MARTÍNEZ, «Apuntes sobre la prescripción tributaria», *CREDF*, núm. 57/1988, pág. 21. Sobre la evolución de la discusión doctrinal en este sentido, nos remitimos a la exposición realiza por M. VEGA HERRERO en *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, págs. 19 y ss.

⁶² Las posiciones varían, sin embargo, sobre sus efectos sobre la obligación. Mientras algunos afirman su extinción, otros entienden que, aun siendo éste el objeto de la prescripción, sus efectos se limitan a excluir el ejercicio de las potestades de autotutela declarativa y ejecutiva respecto de la obligación prescrita. *Vid.*, la primera tesis en VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, ob. cit., págs. 111 y ss. y la segunda en R. FALCÓN Y TELLA, *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., págs. 201 y ss.

⁶³ Un sector importante de la doctrina administrativa ha mantenido, en efecto, que «cada posible aplicación de la potestad» sí puede y debe someterse a un límite temporal. «Pero tanto da que ese plazo sea de prescripción como de caducidad o, lo que es lo mismo, interrumpible o fatal, que es a lo que en definitiva remiten esas figuras. La elección por el legislador de una u otra opción, dentro del Derecho público, no tiene mayor trascendencia que la de esa nota de régimen jurídico, puesto que la caducidad-carga y la prescripción tienen efectos sustantivos, se aplican de oficio y son automáticas». Ambos son instrumentos al servicio de la seguridad jurídica que pueden ser utilizados de forma versátil e intercambiable por el legislador, sin que puedan relacionarse de forma excluyente con particulares posiciones activas o pasivas. Cfr. F. CABALLERO SÁNCHEZ, *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, págs. 358-360. En el mismo sentido, *Vid.* V. AGUADO I CUDOLÁ, *Prescripción y caducidad en el ejercicio de potestades administrativas*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1999, págs. 25 y 43. Un planteamiento similar parece desprenderse de la nueva Norma Foral 2/2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya que ha establecido dos plazos paralelos de prescripción y caducidad, según sean susceptibles de interrupción o suspensión, sobre el ejercicio de la potestad administrativa para determinar la deuda tributaria.

realiza la LGT resulta difícil de admitir que el objeto de la prescripción sea en todo caso el vínculo obligacional, al menos por lo que se refiere al derecho mencionado en el apartado a) del artículo 66. Y ello porque es evidente que, en ocasiones, la prescripción se limita a excluir el ejercicio de la potestad de comprobación, subsistiendo, sin embargo, la obligación tributaria. Así ocurre, por ejemplo, cuando hubiera mediado una liquidación provisional, en cuyo caso, el único efecto de la prescripción es convertirla en inalterable⁶⁴. O, al revés, la prescripción impide, en otros casos, el ejercicio de las potestades administrativas de comprobación ligadas a la potestad liquidadora, con independencia de que hubiera existido o no obligación. Piénsese, por ejemplo, en la comprobación de los requisitos para disfrutar de una exención. El objeto de la prescripción se refiere, según esta doctrina, al ejercicio de la potestad, al menos en el supuesto enunciado en el apartado a) del artículo 66, con efectos sobre la obligación tributaria en su caso existente⁶⁵. Conforme a esta tesis sí es posible, en consecuencia, mantener la prescripción de las potestades administrativas de comprobación de la base imponible negativa desde el fin del plazo para declararlas, aunque no hubiera existido obligación en dicho período y con independencia del régimen prescriptivo que siga la futura obligación a la que se incorporan.

5.2. Evolución de la interpretación administrativa y jurisprudencial.

La ausencia de una norma expresa que resolviera esta cuestión propició durante mucho tiempo una abundante litigiosidad incentivada por la aparición de pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales de carácter contradictorio. En una primera etapa, durante la vigencia de la Ley 61/1978 y en los primeros años de aplicación de la Ley 43/1995, la tesis imperante dentro de la propia Administración tributaria era la de considerar que una vez prescrito el derecho para liquidar la deuda del período en que se originaron las pérdidas, se imposibilitaba su comprobación en el futuro⁶⁶. Así lo estableció el TEAC en diversas resoluciones dictadas a lo largo de los años noventa, en las que con fundamento en la presunción de certeza de las declaraciones tributarias y en las normas sobre prescripción contempladas en la LGT, se afirmaba la intangibilidad de las bases imponibles negativas declaradas por el contribuyente cuando procedieran de un período prescrito, sin posibilidad de rectificación administrativa⁶⁷.

⁶⁴ El propio FALCÓN Y TELLA, que identifica la obligación como el objeto de la prescripción tributaria, advierte, sin embargo, que su consumación no provoca en todo caso la extinción de aquélla. Cfr. *La prescripción en materia tributaria*, ob. cit., pág. 175.

⁶⁵ En este sentido se pronuncia PÉREZ ROYO quien considera que la mención de la LGT a la prescripción de derechos no es correcta. Lo que prescribe es la «acción» que «arrastra a la del derecho». Cfr. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas, 2004, pág. 286. Vid. también, en parecidos términos S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, ob. cit., págs. 282 y ss., que prefiere predicar los efectos de la prescripción tributaria en relación con las potestades administrativas y, subsiguientemente, su proyección sobre la eventual deuda tributaria.

⁶⁶ Vid. en este sentido, el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 1987 citado por C. SÁNCHEZ RAMÍREZ, en «La prescripción en Derecho Tributario», *GF*, núm. 90/1991, págs. 161-162.

⁶⁷ La aplicación de la prescripción a las potestades de comprobación de la base se fundamentaba en el artículo 159 del entonces vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 2631/1982, de 15 octubre), que exigía para la práctica de la compensación que se tratara de bases imponibles negativas de «carácter definitivo, bien por haber sido comprobadas por la Inspección, bien por haber ganado la prescripción». Vid. las Resoluciones de 10 de junio de 1992 (JT 1992/250), 6 de septiembre de 1994, 23 de octubre de 1996 (JT 1996, 1538) y 16 de abril de 1998 (JT 1998/818). Esta tesis fue respaldada por el TS en su Sentencia de 13 de marzo de 1999, relativa, no obstante, al régimen jurídico anterior, vigente la Ley de reforma de 26 de diciembre de 1957.

La imposibilidad de comprobar las bases imponible negativas fue mantenida por el TEAC incluso aunque no se hubiera presentado autoliquidación cuantificando su importe, al no existir todavía en aquel momento ninguna norma que estableciera de forma expresa tal requisito. En una sorprendente interpretación, el citado Tribunal sostuvo que, en estos casos, las pérdidas contables se convertían en la magnitud a compensar, ante la imposibilidad de aplicar ya los ajustes correspondientes para el cálculo de la base negativa ⁶⁸. De modo que sólo en el caso de que, aparte de la ausencia de autoliquidación, tampoco constaran los soportes contables que acreditaran la existencia de las pérdidas, quedaba la compensación imposibilitada ⁶⁹.

Los TSJ no compartieron la tesis del TEAC en cuanto a la posibilidad de compensar sin más pérdidas contables ⁷⁰. El TSJ de Navarra se basaba para ello en dos argumentos de gran interés. El primero, la distinta naturaleza de las pérdidas contables y las bases imponible negativas. La base imponible –señala en su Sentencia de 30 de septiembre de 2000 (JT 2000/1799)– es la expresión tributaria de los resultados (negativos o positivos) de la actividad del sujeto pasivo que exige, para su determinación, la existencia de un acto del propio sujeto pasivo (autoliquidación) o de la Administración tributaria (liquidación). «La compensación opera entre conceptos tributarios –añade– carácter que no tienen las pérdidas o cuenta de resultados, por reales que sean (...). Así como la base imponible negativa no se podría compensar con beneficios no declarados, las pérdidas no declaradas no se pueden compensar con bases imponible positivas». Por otra parte, y como segundo argumento, señala que sólo de haberse presentado la declaración habría tenido la Administración la posibilidad de verificar el resultado negativo alegado ⁷¹.

A la misma conclusión llegan otras Sentencias, en este caso, del TSJ de Sevilla, aunque con una argumentación diferente y menos afortunada. En ellas se parte de la noción de la compensación como derecho del particular, cuya efectividad requiere la presentación de dos declaraciones: la primera para «el nacimiento del crédito fiscal a favor del sujeto pasivo» y una posterior «para la realización de dicho derecho» ⁷². Sin compartir esta manera de configurar la compensación, lo relevante de esta jurisprudencia es la admisión implícita de la imposibilidad de comprobar las bases negativas correspondientes a períodos prescritos que hubieran sido objeto de autoliquidación, subsumiendo sin mayores problemas tal supuesto en el apartado a) del antiguo artículo 64 de la LGT («prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación»).

Una tercera tesis en la evolución de la interpretación administrativa y jurisprudencial sobre este tema aparece en una Sentencia de la Audiencia Nacional, de 11 de marzo de 1999 (JT 1999/1475),

⁶⁸ «Si el ejercicio ha prescrito –señala la Resolución de 6 de septiembre de 1994–, 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».

⁶⁹ *Vid.* las Resoluciones de 26 de abril 1995 (JT 781/1995) y 21 de febrero de 1996 (JT 299/1996).

⁷⁰ A excepción de alguna Sentencia reciente en la que se mantiene todavía la vieja tesis del TEAC. *Vid.* la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de noviembre de 2004 (JT 430/2005).

⁷¹ *Vid.* también, en términos parecidos, la STSJ de Navarra de 9 de febrero de 2001 (JT 2001/446).

⁷² Así lo establece la Sentencia de 23 de marzo de 2001 (JT 2001/1237), cuya doctrina se reitera en las Sentencias del mismo tribunal de 26 de enero de 2001 (JT 2001/367), 9 de febrero de 2001 (JT 2001/569) y 8 de junio de 2001 (JT 2002/149).

seguida con posterioridad por diversas Resoluciones del TEAC en las que dicho órgano se desdice de sus pronunciamientos anteriores ⁷³. La nueva interpretación admite la plena comprobación de existencia y cuantía de las bases negativas, aunque limitada al importe de las pérdidas declaradas, sin que pueda dar lugar a la liquidación de una deuda tributaria para el período prescrito ⁷⁴. La potestad administrativa de comprobación, desligada de una particular deuda tributaria, puede realizarse en todo momento sin sometimiento a plazo alguno, se afirma en la primera de las Resoluciones citadas. Y añade: «La actividad sujeta a prescripción es la determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, así como la acción para exigir su pago, pero no la actividad de comprobación».

5.3. Actual marco normativo.

El problema de la relación entre los plazos de compensación y prescripción y su controvertida interpretación jurisprudencial ha preocupado al legislador tributario, que ha tratado de hacerle frente en dos modificaciones sucesivas de la Ley 43/1995. La primera de ellas tuvo lugar por Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, a través de la cual se añade un párrafo quinto al entonces artículo 23 de la Ley del impuesto. En él se establece el deber de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación se pretenda, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron. La segunda modificación se llevó a cabo por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que incorpora la exigencia de que las bases imponibles negativas «hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación» para poder compensarlas. Señalando, además, que el deber de acreditar la procedencia y cuantía de las bases abarca también la exhibición de la liquidación o autoliquidación ⁷⁵.

La nueva LGT, aprobada por Ley 58/2003 ha recogido en su articulado diversos preceptos que vienen a reproducir, con un ámbito de aplicación más extenso, las anteriores previsiones del impuesto sobre sociedades. El primero de ellos se encuentra entre las normas relativas a la prescripción de las obligaciones formales. El artículo 70.3 señala, a este respecto, que «la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente». Más que a la posible prescripción de las facultades administrativas en relación con aquellos períodos, se alude aquí a la de los deberes formales del obligado, que no prescriben hasta que no lo haga la deuda tributaria para cuya determinación resulten relevantes. Como consecuencia de lo anterior, el artículo 106 de la LGT relativo a las normas sobre medios y valoración de la prueba añade que: «en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su

⁷³ Poco después, la Audiencia Nacional varió su postura. Así, en las Sentencias de 14 de octubre de 1999 y en la de 3 de octubre de 2002 (JT 2003/58198), no duda en incluir la comprobación de las bases imponibles negativas dentro de la prescripción de la por entonces denominada acción para liquidar las deudas tributarias.

⁷⁴ Recogida entre otras en las Resoluciones de 7 de abril de 2000 (núm. de Resolución 00/9242/1996) y 22 de diciembre de 2000 (JT 2001/127).

⁷⁵ Ambos aspectos se mantienen inalterados en la reforma del impuesto prevista para principios del próximo año 2007.

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».

5.4. ¿Comprobación de la base negativa procedente de períodos prescritos o mera actividad probatoria?

A pesar de estas normas, la relación del régimen de compensación con los plazos de prescripción establecidos en la Ley, suscita todavía hoy ciertas dudas. A la vista del artículo 25.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades parece claro que el contribuyente habrá de probar la existencia de las bases imponible negativas en el período de su compensación. Sin embargo, aparece inconclusa la cuestión del alcance de la actividad administrativa de comprobación sobre tales medios de prueba. Los problemas de interpretación se plantean por la formulación del citado precepto que sólo se refiere a la actividad a desarrollar por parte del interesado, que habrá de poner a disposición de la Administración la documentación señalada, pero no precisa cuáles son las facultades administrativas sobre la misma. ¿Hasta qué punto puede entrar a comprobarse si la base imponible reflejada en la contabilidad es la que corresponde de acuerdo con la Ley? O lo que es lo mismo, ¿puede la Administración tributaria verificar si los datos en ella contenidos son ciertos, si las operaciones contabilizadas lo están correctamente y si los ajustes que procede realizar sobre el resultado contable se han llevado a cabo conforme a la Ley? ¿Es posible, además, recurrir a otros medios distintos de los exhibidos por el propio obligado tributario para contrastar la veracidad de la documentación y datos aportados?

Sobre las potestades de comprobación de la documentación aportada, se han sostenido entre la doctrina dos tesis divergentes: la de quienes mantienen que la exhibición de la contabilidad y demás medios de prueba constituye una mera carga formal a los efectos de probar la existencia de la base negativa, sin que pueda procederse propiamente a su comprobación. Y la de quienes defienden la plena efectividad de la potestad comprobadora, aunque limitada al importe de las bases negativas, en tanto que no prescribe su derecho para liquidar la deuda del período en que se ejercita la compensación.

Como partidario de la primera tesis destacó SÁNZ GADEA, para quien la comprobación de las bases imponibles negativas habría de realizarse en el marco de la de la declaración del período en que tienen su origen y no en la de aquel en el que se compensan. Y ello con fundamento, no tanto en la finalidad y razón de ser de la prescripción, como por motivos de orden práctico: «comprobar unos hechos producidos diez años atrás es, ciertamente, muy difícil en el plano práctico y ello supondría una carga muy pesada para los contribuyentes y la Administración tributaria», señala este autor ⁷⁶. Así, en el período de la compensación sólo procederá verificar que su importe es el que se deriva de la contabilidad y de la declaración presentada, pero no entrar a comprobar la veracidad de la primera, ni examinar si el resultado contable ha sido determinado correctamente por aplicación de las normas mercantiles ⁷⁷. La Administración habría incluso de admitir la compensación «por más

⁷⁶ Cfr. «Compensación de bases imponibles negativas», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, CEF, núm. 192, 1999, pág. 20.

⁷⁷ Si de la declaración y de la contabilidad exhibidas por el sujeto pasivo –afirma– no se deduce la base imponible negativa que el sujeto pasivo pretende compensar, la Administración podrá rechazarla o modificarla en el importe apropiado. Cfr.

que pudiera advertir *prima facie* alguna irregularidad». Cuestión diferente –añade este autor– es que pueda considerarse que lo aportado por el interesado no llegue a cumplimentar la carga probatoria establecida en el artículo 25.5, por no reunir siquiera el aspecto externo de contabilidad, según las directrices exigidas por el Código de Comercio⁷⁸. Aunque las situaciones que pueden darse en la práctica son variadas, la omisión de alguna de las cuentas anuales, la no llevanza de alguno de los libros obligatorios o la omisión de los justificantes motivarían, por ejemplo, su inadmisibilidad como medio de prueba⁷⁹.

Recientemente, y a la vista de la nueva redacción dada a los preceptos de la LGT antes citados, el autor citado ha variado su postura. La ubicación sistemática del nuevo artículo 106, dentro de las disposiciones relativas a los procedimientos tributarios, le lleva a considerar que a partir de ahora «no se trata tan sólo de exhibir ante la inspección tributaria tales documentos sino de aportarlos como material probatorio al procedimiento de inspección tributaria»⁸⁰. A nuestro juicio, sin embargo, la inclusión del artículo 106 dentro del capítulo II del Título relativo a la aplicación de los tributos, bajo el encabezamiento «Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios», no varía la situación anterior a la nueva Ley. También antes había que sobrentender que el requerimiento para la acreditación de las bases se producía en el marco del procedimiento inspector para la comprobación de la deuda no prescrita. Por otra parte, el artículo 70.3 de la LGT tampoco añade nada nuevo respecto de lo que podía deducirse del artículo 25.5 de la LIS que ya aludía a la justificación de los datos a través de la contabilidad y «oportunos soportes documentales». Se admitía implícitamente, en fin, la pervivencia de estos deberes formales en tanto que no prescribiera la obligación relativa al período de compensación, aspecto este que se lleva ahora a la regulación general de la prescripción de las obligaciones formales. La LGT no ha supuesto, así pues, la introducción de novedades significativas en la materia, sino únicamente la recepción, de acuerdo con la sintonía general de esta nueva norma, de ciertos aspectos particulares regulados en la normativa especial de cada tributo.

A nuestro juicio, ya desde la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el año 1998 era posible afirmar la viabilidad de una comprobación en sentido propio de las bases negativas procedentes de períodos prescritos. Cierto es que el legislador no fue todo lo claro que debiera haberlo sido y que las dudas sobre la interpretación de esta norma son, cuanto menos, razonables. Sin embargo, sin entrar todavía a valorar lo acertado de la decisión legislativa, son varios los argumentos que avalan la interpretación de la plena subsistencia de las potestades de comprobación administrativa sobre las bases negativas:

La aportación como prueba de la referida documentación exige, siquiera para admitirla como tal, una ulterior actividad administrativa de verificación de que lo declarado coincide con los datos que

«Compensación de bases imponibles negativas», ob. cit., págs. 15-18. En sentido parecido, LÓPEZ SANTACRUZ señala que la inspección no podrá entrar a comprobar la veracidad de la cuantía de la base imponible negativa por cuanto procede de un ejercicio prescrito, aunque sí comprobar la realidad de su existencia mediante el examen de los libros de contabilidad y declaraciones de este impuesto correspondiente al ejercicio en que se generaron». Cfr. «compensación de bases imponibles negativas», VV.AA., *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996, pág. 414.

⁷⁸ Cfr. «Compensación de bases imponibles negativas», pág. 19.

⁷⁹ Idem.

⁸⁰ Cfr. *Impuesto sobre Sociedades (II). Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2004, pág. 1.516.

resultan de la contabilidad y, lo que es más importante, la documentación aportada. Ello implica ya una forma de comprobación, con el objeto de verificar si el resultado contable ha sido correctamente corregido conforme a las normas fiscales y contrastar si los datos que en ella aparecen tienen un soporte documental que acredite su existencia para, en su caso, rechazar la compensación o minorar su cuantía⁸¹. Existe, por tanto, una mínima actividad comprobatoria que no podría desarrollarse si estuviera afectada por la prescripción. En otro caso, la Administración habría de limitarse a constatar formalmente que el importe compensado coincide con la autoliquidación practicada en su momento, pero nada más⁸². Admitida la posibilidad de comprobar ciertos datos, debe sostenerse la pervivencia de esta potestad en toda su extensión, aunque limitada al importe de la base imponible negativa, con la posibilidad de realizar todas las actuaciones a que autoriza el artículo 142 de la LGT, cuando enumera las facultades de la inspección⁸³. Cuestión diversa es que, en la práctica, el desarrollo de estos poderes pueda verse dificultado por la prescripción de los deberes formales o de colaboración de terceros, vinculada, con carácter general, a la prescripción de sus propias obligaciones según establece el artículo 70 de la LGT. Por lo que, en cualquier caso, el grueso de la actividad comprobadora se referirá a las pruebas aportadas por el propio contribuyente.

La intención de la Ley parece haber sido, en fin, la de vincular el ejercicio de las potestades de comprobación y liquidación de las bases negativas al régimen de prescripción de la obligación tributaria a la que se incorporan. En apoyo de esta tesis resulta concluyente la redacción dada por Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, a la Ley reguladora del Régimen fiscal de las Cooperativas, cuyo artículo 24 señala con toda claridad 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 LGT». La interpretación sistemática de ambas normas no ofrece dudas sobre el sentido a atribuir al artículo 25.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. No deja de causar sorpresa, sin embargo, que el problema se haya solucionado de manera tan sencilla en una norma sectorial, manteniendo en la Ley general del Impuesto una grave la ambigüedad en torno a las facultades administrativas de comprobación⁸⁴.

⁸¹ Al referirse la Ley a la contabilidad y oportunos soportes documentales, habrá que entender por tales los enumerados en el artículo 30 del Código de Comercio y reproducidos en el 133.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en particular, los libros y justificantes concernientes al negocio, en tanto que sean relevantes para la determinación de la base imponible negativa.

⁸² La precisión que realiza la Ley en cuanto a la necesidad de exhibir la autoliquidación o liquidación, pudiera parecer a primera vista innecesaria por tratarse de un documento ya presentado y cuya existencia le consta a la Administración, de acuerdo con el artículo 34.1 h) de la LGT. La extensión del plazo para compensar justifica, sin embargo, la precisión legal.

⁸³ En el mismo sentido se había pronunciado MONTESINOS OLTRA, para quien la actividad que podrá desplegar la Administración es exactamente la misma que le permite la Ley del impuesto sobre sociedades para las actuaciones de comprobación e investigación de este impuesto en general. Cfr. *La compensación de bases imponibles negativas*, ob. cit., págs. 304 y 305.

⁸⁴ Idéntica solución recoge la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su artículo 40 señala que, en el supuesto de practicarse la reducción de las bases imponibles negativas, «se considerará que no han prescrito los períodos impositivos a los que correspondan las bases liquidables negativas, a los solos efectos de cuantificar la reducción que proceda». La misma interpretación ha sido, finalmente, acogida por el TEAC en su Resolución de 13 de febrero de 2004, estando ya en vigor el apartado quinto del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En ella señala que la prescripción no afecta al «derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, (...) si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidatoria». Núm. de Resolución: 00/4799/2002.

5.5. Valoración de la solución legislativa.

Una vez aclarado el sentido de la Ley, es preciso proceder a su valoración. ¿Es razonable mantener tan largo plazo de comprobación cuando ya desde el primer período en que se generan las pérdidas es posible comprobarlas en toda su intensidad? Teniendo en cuenta, además, que el deber de presentar una autoliquidación cuantificando su importe, advierte a la Administración tributaria de su existencia. Quien presenta la autoliquidación con una base negativa se expone a su posible comprobación, no así quien simplemente oculta rentas, aplicándose en este caso, sin mayores problemas, la prescripción una vez transcurrido el plazo de cuatro años⁸⁵. Ciertamente, la conducta de autoliquidar una base imponible negativa falsa y luego compensarla puede tener mayor gravedad, que la simple omisión del deber de declarar, pero en cualquier caso, las potestades de comprobación en ambos supuestos presentan la misma extensión⁸⁶.

Por ello, conforme a las modernas doctrinas que propugnan la posibilidad de concebir plazos de prescripción que afecten al ejercicio de la potestad podría defenderse la solución legislativa que contemplara la prescripción de las facultades administrativas de comprobación sobre las bases negativas desde el fin del plazo para declararlas en el impuesto sobre sociedades o desde el momento de la presentación de la autoliquidación si fuera posterior. La extensión de esta solución al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas habría de venir acompañada del establecimiento del deber de autoliquidar las bases negativas, hoy inexistente, pues de otro modo difícilmente podría desarrollarse con eficacia la actividad de comprobación.

Existe, sin embargo, un importante razonamiento que obstaculiza la puesta en práctica de esta solución y es la dificultad de articular, en paralelo, un sistema sancionador disuasorio para quienes declaren bases negativas falsas o inexactas. La incorrecta determinación de una base imponible negativa no puede sancionarse con la misma intensidad que la conducta de dejar de ingresar, que ocasiona un perjuicio económico inmediato y directo a la Hacienda Pública. Por ello precisamente, frente a la infracción tributaria por dejar de ingresar, que se sanciona con una multa proporcional de como mínimo el 50% de la cantidad no ingresada, la infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas negativas, se sanciona en el artículo 195 de la LGT 58/2003 con una multa pecuniaria proporcional del 15% de las partidas indebidamente determinadas⁸⁷. Tal sanción podrá deducirse de la que posteriormente pudiera proceder por su compensación.

La relativa bondad de la sanción por declarar bases negativas falsas, unida a la posibilidad de consolidarlas una vez transcurridos cuatro años desde su declaración, puede incentivar

⁸⁵ La escasa doctrina que se ha pronunciado sobre este tema lo ha hecho para mostrar su opinión favorable a la comprobación. Así, GARCÍA NOVOA propone adoptar una especie de comprobación limitada de la base negativa, sin que de ello puedan derivarse otras consecuencias tributarias. Cfr. «La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS», ob. cit. págs. 259 y 261. En el mismo sentido, *vid.* S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, ob. cit., págs. 271 y ss.

⁸⁶ Entre la doctrina COLMENAR VALDÉS insiste en las posibilidades de comprobación que tiene a su disposición la Administración tributaria en relación con el período en que se declaran las bases imponibles negativas. Cfr. «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, núm. 13/1997, pág. 107.

⁸⁷ Este argumento ha sido apuntado también por SANZ GADEA, quien bajo la vigencia de la antigua LGT advertía que, tal y como se encontraba tipificada la infracción, la sanción no tenía efectos disuasorios. Cfr. «Compensación de bases imponibles negativas», ob. cit., pág. 20.

el uso de esta técnica con ánimos defraudatorios. Simplemente habría que retrasar el ejercicio de la opción de compensar hasta el momento en que las partidas negativas ya no pudieran comprobarse. Aunque la defraudación, en cuanto menor ingreso, tuviera lugar en el período de la compensación, no sería posible sancionarla, ante la imposibilidad de verificar la veracidad de las bases negativas declaradas.

Por ello, entre el agravamiento de la sanción a la infracción, por así decir, «preparatoria» y la prolongación temporal de las facultades de comprobación, nos inclinamos por esta segunda opción, a pesar de la correlativa extensión de los deberes formales del obligado que la misma implica. La pervivencia de las potestades de comprobación durante tan amplio plazo presenta, en efecto, el inconveniente de la necesaria conservación de la documentación a lo largo del mismo.

6. ASPECTOS SUBJETIVOS: BREVES CONSIDERACIONES

6.1. El principio de identidad. La sucesión de las personas físicas en el derecho a la deducción.

Una de las cuestiones que presenta mayor interés y complejidad en relación con esta figura son sus aspectos subjetivos. Su naturaleza como medio de estimación plurianual de la renta, la vincula de forma directa al sujeto pasivo del impuesto. Es lo que la doctrina alemana denomina el *principio de identidad*⁸⁸. La facultad de compensar bases negativas sólo corresponde a quien las ha generado, pues su finalidad es valorar la capacidad económica individual de dicho sujeto más allá del marco anual. La renta del siguiente período se deja exenta porque previamente han existido pérdidas o rentas negativas que ponen de manifiesto que, a efectos del impuesto, las nuevas rentas no constituyen sino reposición del patrimonio perdido. Esta circunstancia y, ligada a ella, el carácter indisponible de la obligación tributaria, impiden la transmisión a terceros del llamado derecho a compensar. Pero ¿qué ocurre cuando desaparece el sujeto pasivo con derecho a la deducción? ¿Son las bases imponibles negativas uno de los elementos de la posición jurídico-tributaria del causante en los que se subroga el sucesor tributario?

Centrándonos en la sucesión de las personas físicas, se trata de una cuestión que apenas se ha suscitado en nuestro país. El artículo 39 de la LGT sólo se ocupa de regular el régimen de transmisión de las obligaciones tributarias que se encontraran pendientes a la muerte de los sujetos obligados. Partiendo del régimen de la sucesión universal que, según las normas de Derecho común, se produce en los supuestos de sucesión *mortis causa*, es común la afirmación de que el sucesor se coloca en la misma posición jurídico-tributaria que tenía el causante, siendo, por tanto, titular, de sus posiciones tanto activas como pasivas

⁸⁸ La afirmación de este principio es abundante en la Jurisprudencia del Tribunal Financiero Federal de Alemania (*Bundesfinanzhof*). *Vid.*, entre otras las Sentencias de 23 de marzo de 1994 (I B134/93, BFH/NV 1994, 782, 783) y de 29 de octubre de 1986 (I R 202/82, BStBl. II 1987, págs. 308-309). Todos los comentaristas del impuesto sobre la renta afirman que el citado principio de identidad constituye una de las esencias de esta figura. Así, *vid.*, entre otros, ORTH en HERRMANN/HEUER/RAUPACH, *EstG-KStG*, §10d (1983) Rn 118; V. GROLL en KIIRCHHOF/SÖHN/MELLINGHOFF, *EstG Kommentar*, §10d *EstG* Rn B 105.

frente a la Hacienda Pública⁸⁹. La sucesión a título universal que se produce por la desaparición de la persona física no implica necesariamente, sin embargo, la continuidad de todas las relaciones jurídicas del causante. Así se desprende del artículo 659 del Código Civil, según el cual la herencia comprende «todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona *que no se extingan con su muerte*». De modo que, aunque los derechos patrimoniales sean normalmente transmisibles, existen también otros que no lo son, a los que se añaden los de carácter personalísimo⁹⁰. Las disposiciones anteriores, que rigen la sucesión en el Derecho común deben ser, no obstante, moduladas en atención a las peculiaridades propias del ordenamiento tributario. Los intereses, principios y valores que rigen en este sector del ordenamiento requieren, en efecto, una ulterior especificación para determinar, entre otras cosas, y en lo que aquí interesa, qué situaciones jurídicas son susceptibles de transmisión por esta vía⁹¹.

La transmisibilidad de las bases imponibles negativas pendientes de compensación a la muerte del contribuyente es un tema que en nuestro país apenas se ha suscitado. Sí existe alguna Resolución jurisprudencial aislada en la que se entiende que el derecho a deducir la disminución patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se transmite al cónyuge del causante, como un elemento más dentro de la sucesión universal que produce su fallecimiento⁹². Entre la doctrina alemana esta cuestión ha sido objeto, sin embargo, de un rico debate, a raíz de una polémica jurisprudencia del Tribunal Financiero Federal (Bundesfinanzhof- BFH) que, desde los años setenta del siglo pasado, ha mantenido en múltiples sentencias que el heredero puede hacer uso de las partidas negativas del causante pendientes de compensación en el momento del fallecimiento. De existir varios herederos, las partidas negativas habrán de repartirse en función de la cuota de participación de cada uno en el caudal relicto, con independencia de cuál de ellos hubiera percibido los bienes o derechos concretos en que tuvieran su origen⁹³.

⁸⁹ La sucesión en Derecho tributario se observa como una consecuencia más de la sucesión que se produce en el ámbito civil cuando, a la muerte del causante, el heredero sucede, según se desprende del artículo 659 del Código Civil, en la universalidad de las titularidades activas del causante, asumiendo también el conjunto de las titularidades pasivas que la afectaban en el momento de su muerte. Cfr. C. LASARTE ÁLVAREZ, *Principios de Derecho Civil*, VII. *Derecho de sucesiones*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003, pág. 14. Vid. también, en el mismo sentido, J. PUIG BRUTAU, *Compendio de Derecho Civil*, Vol. IV. *Derecho de Familia. Derecho de Sucesiones*, Bosch, 1990, págs. 225-226. Sobre la concepción de la sucesión tributaria como una consecuencia de la sucesión civil, vid. entre otros, M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Elcano, 1993, págs. 48 y ss. y A. RODRÍGUEZ BEREJO, «La sucesión en las relaciones tributarias», *RDFyHP*, núm. 57, 1965, págs. 25 y ss.

⁹⁰ Vid. sobre las posiciones jurídicas susceptibles de transmisión C. LASARTE ÁLVAREZ, *Principios de Derecho Civil*, VII. *Derecho de sucesiones*, ob. cit., pág. 11 y J. PUIG BRUTAU, *Compendio de Derecho Civil*, Vol. IV. *Derecho de Familia. Derecho de Sucesiones*, ob. cit., pág. 228.

⁹¹ Por ello señala el Profesor SAINZ DE BUJANDA que en la sucesión tributaria existe una confluencia de normas civiles y tributarias. Cfr. *Notas de Derecho financiero*, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1967, T. I, págs. 735 y ss.

⁹² Vid. la Sentencia de 26 de mayo de 2005 del TSJ de Cataluña, en la *Revista Información Fiscal*, núm. 72, 2005, pág. 147. Vid. también, aunque en sentido contrario, la Resolución del TEAC de 20 de abril de 1994 (JT 1994/652), que rechaza que las disminuciones patrimoniales pendientes de compensar en el IRPF del fallecido puedan considerarse como un «derecho de crédito» transmisible a sus herederos.

⁹³ Esta Jurisprudencia exige, no obstante, para que la transmisión pueda tener lugar que el heredero «hubiera soportado las pérdidas del causante», términos de significado controvertido pues, como señala, PAUS las deudas del causante siempre tienen cierta incidencia sobre los herederos, en la medida en que minoran el valor de la herencia. Así pues, a la vista de esta línea jurisprudencial, no se sabe muy bien si lo que se exige es que el heredero hubiera aceptado la herencia de forma simple o que hubiera abonado deudas del causante que tengan relación con la generación de la base imponible negativa. Cfr. PAUS, «Verlustabzug in Erbfällen», *Betriebs Berater*, 1999, págs. 2.484 y ss.

La transmisibilidad de la posibilidad de compensar se fundamenta en esta Jurisprudencia a partir de dos argumentos que han sido combatidos por un sector importante de la doctrina, a la vez que han comenzado a ponerse también en tela de juicio desde alguna sala del citado Tribunal. El primero, se fundamenta en los efectos ya comentados de la sucesión, que provoca la subrogación del sucesor en la posición jurídica global del causante, tanto material como procedimental. Entre la doctrina, este primer argumento ha sido objeto de críticas por resultar en exceso apegado al Derecho civil, cuando la valoración de cuáles de estas posiciones jurídicas son susceptibles de transmisión, sólo puede realizarse conforme a criterios y principios de carácter tributario⁹⁴. Se ha señalado así, en la línea de lo que hemos defendido en este trabajo, que la expectativa de menor gravamen que implica la existencia de una pérdida en el período no puede calificarse ni como un derecho subjetivo patrimonial ni siquiera como una mera expectativa de derecho, articulándose más bien como un elemento de cuantificación de la renta dentro de la sistemática del impuesto. La simple previsión teórica de una posible ventaja fiscal depende, más que de la voluntad del obligado, de una pluralidad de factores de carácter eventual e imponderable, que no puede llegar a equipararse con una expectativa de derecho, se afirma⁹⁵.

El segundo argumento al que recurre la Jurisprudencia del BFH para afirmar la transmisibilidad de la expectativa de compensación, tampoco resulta convincente. Las Sentencias más recientes del Tribunal Financiero Federal tratan de amparar la transmisión en el principio de capacidad económica, al entender que si las pérdidas no han podido compensarse, el causante habría sufrido un gravamen excesivo en los años previos a su fallecimiento. Por ello, para lograr una imposición de conjunto más justa, debe otorgarse al heredero la posibilidad de compensar la partida negativa en su propio impuesto personal. Este razonamiento ha sido objeto de importantes críticas. Primero, porque la compensación de pérdidas resulta independiente del historial tributario del contribuyente, pues de ella también se benefician quienes no hubieran tributado con anterioridad. De modo que el exceso de imposición al que alude el tribunal, no siempre habrá existido. Además, admitir la compensación por parte de los herederos supone un total desconocimiento del carácter del impuesto sobre la renta como impuesto individual, argumento que, desde nuestro punto de vista, resulta definitivo para rechazar la transmisión de las bases negativas pendientes de deducción⁹⁶.

⁹⁴ Cfr. S. MÜLLER-FRANKEN, «Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste», *Steuer und Wirtschaft*, 2/2004, págs. 111-112. Tampoco la transmisibilidad de esta posición jurídica puede ampararse en el § 45.1 de la Ordenanza Tributaria Alemana que sólo se refiere a la sucesión en los deberes y obligaciones tributarias del causante.

⁹⁵ Cfr. S. MÜLLER-FRANKEN, «Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste», ob. cit., pág. 112. En el mismo sentido, *vid.* B. KNOBBE-KEUK, para quien a los herederos sólo corresponden los valores patrimoniales sobre los que el causante podía disponer en el momento de la sucesión y no los que, en su caso, pudiera haber adquirido de haber permanecido en vida. *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 10. Aufl. § 8 III. También desde el propio BFH, la Resolución de la Sala I de este Tribunal, de fecha de 9 de marzo de 2000, advierte que la titularidad de partidas negativas pendientes de compensación no constituye ni un valor patrimonial ni un crédito derivado de la relación jurídico-tributaria. Se trata, más bien, de una mera técnica impositiva, que determina qué ingresos deben ser sometidos a imposición en una determinada persona y cuáles no (I R 76/99, BStBl. II 2000, 622). En el mismo sentido de cuestionar al Tribunal la conveniencia de mantener esta doctrina *vid.* BFH Resolución de 10 de abril de 2003 (VIII ER-S-2/03).

⁹⁶ *Vid.* estos argumentos en S. MÜLLER-FRANKEN, «Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall und einkommensteuerliche Verluste», ob. cit., págs. 117-119.

6.2. La sociedad como titular del derecho.

En el impuesto sobre sociedades, el análisis de los aspectos subjetivos de la compensación presenta perfiles propios y da lugar a una problemática mucho más rica de lo que en principio pudiera pensarse a partir de la afirmación general de que quien genera la base negativa es quien debe compensarla. Ello se debe a dos circunstancias muy ligadas entre sí: el carácter instrumental de la persona jurídica, principal sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades, así como la concepción de este tributo como gravamen a cuenta del que incide sobre la renta de los socios ⁹⁷.

En principio, la configuración del impuesto sobre sociedades como un gravamen autónomo de la renta de la sociedad permite concebir la compensación como una técnica para lograr una estimación supraperiódica de dicha renta, a fin de adecuar la imposición a los principios constitucionales en materia tributaria. De la misma manera que la obtención de una renta por la sociedad no siempre significa una renta inmediata para el socio, la existencia de una base imponible negativa tampoco tiene por qué implicar la obtención de una pérdida para el partícipe. Primero, porque la base imponible negativa no se corresponde ineludiblemente con un resultado contable negativo. Y segundo porque, incluso de existir éste en un concreto ejercicio, ello no significa, en todo caso, una pérdida neta para el socio que sólo llegará a materializarse, en su caso, en el momento de transmitirse la participación, aunque de tratarse de socios personas jurídicas pudiera ya tener reflejo en el mismo ejercicio a través de la dotación, en determinadas circunstancias, de una provisión por depreciación de la participación. La obtención de una base imponible negativa y su posterior compensación quedan referidas, por lo tanto, a la sociedad misma como objeto de gravamen, con independencia de su concepción también como vehículo para la obtención de renta por parte de los socios ⁹⁸.

a) Alteración en la composición de la entidad. Efectos.

Partiendo de esta idea, la alteración en la composición de sus partícipes tras la obtención de una base imponible negativa, no habría de alterar el *iter* ordinario de la compensación. La aparición en los ordenamientos de nuestro entorno y en el nuestro propio de ciertas disposiciones que restringen la compensación cuando se produzca una variación relevante en la composición de sus socios exige analizar las

⁹⁷ En torno a la polémica sobre el establecimiento de un gravamen autónomo sobre la renta de las sociedades, *vid.* A. GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, T. I, Banco Exterior de España, Servicio de Estudios Económicos, Madrid, 1989, págs. 35-42. *Vid.*, también, sobre este tema, M.J. LAGARES CALVO, «Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *HPE*, núm. 2, 1970, págs. 51 y ss.

⁹⁸ Para un examen completo de la incidencia de las pérdidas de la sociedad en los impuestos sobre la renta de los socios, *vid.* J.A. LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, «Compensación de bases imponibles negativas: exceso de imposición», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, CEF, núm. 144, págs. 3 y ss. La doctrina alemana alude, en este sentido, al llamado «Principio de Separación» (*Trennungsprinzip*), según el cual la independencia jurídica de la sociedad ha de reflejarse en el ámbito tributario mediante la estricta distinción entre los distintos niveles del socio y la sociedad, de modo que, aunque las pérdidas puedan acaecer en ambos planos, su compensación sólo puede realizarse, por separado, en cada uno de ellos, sin que puedan mezclarse ganancias de la sociedad con pérdidas del socio o viceversa. *Cfr.* M. KRÖNER, *Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragsteuerrecht*, Gabler, 1986, págs. 154 y ss. El principio de separación antes comentado tiene también su reflejo en sentido horizontal: las pérdidas de una sociedad no pueden utilizarse por otra, aunque ambas pertenezcan a los mismos socios. *Cfr.* N. HERZIG, «Verluste im Körperschaftsteuerrecht», en R. VON GRÖLL (coord.), *Verluste im Steuerrecht*, ob. cit., pág. 188.

razones que han llevado a trascender en estos casos de la forma societaria y vincular la compensación al mantenimiento de la identidad de sus partícipes. La aparición de esta norma tuvo lugar en nuestro país en la Ley 43/1995, que la introdujo siguiendo las directrices marcadas por el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades emitido al efecto por el Ministerio de Economía y Hacienda ⁹⁹.

La nueva disposición incorporada en la Ley 45/1995 no llegó, sin embargo, a limitar la compensación ante cualquier cambio de socios, sino sólo cuando ésta viniera acompañada de otras circunstancias: a) que se hubiera transmitido la mayoría del capital social a un solo sujeto o a varios que mantengan entre sí una relación de vinculación; b) que tales personas no hubieran tenido, antes de la generación de la base imponible negativa, una participación significativa en la sociedad; c) que los anteriores socios hubieran sufrido una disminución patrimonial a consecuencia de la transmisión; y, finalmente, d) que la sociedad hubiera permanecido inactiva durante los seis meses anteriores a la transmisión que confiere la participación mayoritaria. Siendo así, la base imponible a compensar se reducirá, dicho de forma simple, en las pérdidas que hubiera hecho valer el antiguo socio en su impuesto personal. Sin entrar a analizar en detalle esta compleja norma, cuyo contenido en el vigente artículo 25.3 se ha mantenido inalterado, al igual que en el nuevo Proyecto de reforma del impuesto, interesa en este momento destacar su finalidad o, lo que es lo mismo, cuáles han sido los motivos que han llevado al legislador a discriminar este supuesto frente a la regla general que permite la deducción de las bases imponibles negativas aun cuando se haya producido un cambio en el sustrato personal de los socios.

El aprovechamiento de las pérdidas por parte de los socios no impide, en efecto, como regla general su uso en la sociedad. Algún autor se ha planteado si, cuando se transmiten participaciones de una sociedad, no sería conveniente privarla de la compensación de las bases negativas correspondientes a las pérdidas que hubiera hecho valer el antiguo socio, en la medida en que no han sido experimentadas por los nuevos y en atención a las ventajas que éstos obtienen de tal situación ¹⁰⁰. La posibilidad de restringir la compensación en estos casos plantea, no obstante, importantes inconvenientes que el propio autor de este planteamiento, SÁNZ GADEA, se ha encargado de resaltar. La hipotética limitación de la compensación perjudica, en primer término, a los socios que lo eran en el momento en que se generó la base imponible negativa y conservan la participación en el ejercicio en que vuelve a obtenerse renta. La imposibilidad de compensar daña a los antiguos socios que habrán de tributar a través de la sociedad ¹⁰¹. Aunque pudiera pensarse en un sistema que limitara la compensación en la medida en que la base imponible negativa se corresponda con pérdidas padecidas por los socios, su complejidad lo haría, en la práctica, inviable ¹⁰².

⁹⁹ El informe aconsejaba la restricción de la compensación «en el supuesto de adquisición de participaciones en entidades inactivas». Vid. *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Secretaría de Estado de Hacienda, 1994, págs. 127-128.

¹⁰⁰ Cfr. SÁNZ GADEA, cfr. *Impuesto sobre Sociedades (II)*, ob. cit., pág. 1.548.

¹⁰¹ E. SÁNZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades (II)*, CEF, 2004, págs. 1.550-1.551. Vid. también su argumentación en «Compensación de bases imponibles negativas», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, CEF, núm. 192, 1999, págs. 8 y ss.

¹⁰² En este sentido LÓPEZ SANTACRUZ señala que un modelo teórico en que se tuvieran en cuenta las pérdidas padecidas por los socios para reducir el importe de la base imponible a compensar «tendría serios inconvenientes de aplicación» dadas las dificultades de conocer las pérdidas generadas en el socio, excepto que se impusiera exclusivamente para transmisiones significativas de capital. Cfr. «Compensación de bases imponibles negativas: exceso de imposición», ob. cit., pág. 15.

El interés de la sociedad, en cuanto ente independiente, representante de intereses diversos que no siempre se identifican con los de los socios, también debe tenerse presente para la resolución de esta cuestión. Así lo deja traslucir SÁNZ GADEA cuando señala que «una sociedad activa, que desarrolla explotaciones económicas, aglutina no sólo el interés de los socios para la obtención del lucro repartible, sino también de todas las personas involucradas en las actividades económicas desarrolladas por la misma, señaladamente empleados, de manera tal que gravar a la sociedad cuando ella, en sí misma, no ha registrado un incremento del haber social perjudicaría injustificadamente dicho interés»¹⁰³.

Tal propuesta no concuerda, en definitiva, con el sistema adoptado en nuestro ordenamiento que, si bien concibe el impuesto como un gravamen a cuenta de las rentas que en última instancia habrán de obtener los socios, lo hace a través de la articulación de un impuesto autónomo sobre la renta de las sociedades. La idea de sustraer a la sociedad de la compensación cuando la pérdida ya se hubiera hecho valer por el socio en su impuesto personal equivale, como señala el autor citado, a una especie de transparencia fiscal inversa cuya enorme complejidad la hace inviable¹⁰⁴.

Lejos de este planteamiento, la disposición contenida en el artículo 25.3 del Impuesto sobre Sociedades, tiene por finalidad poner coto a una conducta –calificada de «abusiva»– por parte de quienes adquieren participaciones en «sociedades muertas», sin actividad empresarial y sin más patrimonio que la existencia de bases imponibles negativas pendientes de compensación¹⁰⁵. Se trata de una cláusula elusiva de carácter específico con la que trata de evitarse que los nuevos socios, con el dominio que adquieren en la sociedad, puedan utilizar el manto formal que ésta les ofrece para el desarrollo de nuevas actividades económicas, beneficiándose la sociedad de la exoneración de las rentas que se obtengan en los siguientes ejercicios y los nuevos socios del diferimiento de la tributación hasta el momento en que se proceda a su reparto o vuelvan a transmitir la participación¹⁰⁶.

La finalidad de esta norma se limita, por tanto, a restringir la compensación cuando se produce un uso abusivo de la personalidad jurídica con el fin de obtener una ventaja fiscal. Así ocurre en este supuesto, en el que la sociedad, aun manteniendo su forma jurídica, se encuentra ya desposeída de las notas que la definen como tal. La esencia de estos entes viene dada, siguiendo a DE CASTRO, por la conjunción de tres elementos: la existencia de una pluralidad de personas, de bienes y de un fin colectivo, notas que han desaparecido en buena medida en el supuesto descrito en el artículo 25 de la Ley¹⁰⁷. Cuando un solo socio o varios unidos por una relación de vinculación adquieren la participación mayoritaria en este tipo de entidades se presume que lo hacen para aprovechar las pérdidas pendientes, pérdidas que ni ellos han padecido ni deben reconocerse ya a una sociedad que ha perdido el sustrato personal y patrimonial que la caracterizaba cuando se generaron. Se utiliza en definitiva, como

¹⁰³ Cfr. *Impuesto sobre Sociedades* (II), pág. 1.551.

¹⁰⁴ Véase nota anterior.

¹⁰⁵ Cfr. J.A. LÓPEZ-SANTACRUZ, «Compensación bases imponibles negativas», ob. cit., pág. 427.

¹⁰⁶ Consideran que se trata de una cláusula antielusiva de carácter específico, entre otros, F. ALONSO MURILLO y otros, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, McGrawHill, Madrid, 1996, pág. 91 y L.A. MALVÁREZ PASCUAL, *Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*, CEF, Madrid, 1996, pág. 274.

¹⁰⁷ F. DE CASTRO Y BRAVO, *La Persona Jurídica*, Civitas, 1991, Madrid, págs. 277-279.

señalaba ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA respecto de la transparencia fiscal, la «sociedad-instrumento» para lograr tratamientos impositivos que las leyes han establecido para la «sociedad-institución», esto es, para «la autorizada u ofrecida a quienes se asocian para ejercicio de una actividad empresarial y para distribuirse las incertidumbres y los riesgos que son propios de esta última»¹⁰⁸.

La reacción del legislador, justificada por los principios de capacidad económica y generalidad, no difiere de la que se da en otros sectores del ordenamiento, cuando ante al abuso de la personalidad jurídica se acude a la doctrina del levantamiento del velo. De origen jurisprudencial, dicha doctrina viene a significar, en esencia, el desconocimiento del ente instrumental para otorgar relevancia a los sujetos individuales que lo integran¹⁰⁹. Significa, como señala DE ÁNGEL YÁGÜEZ, «despojar a la persona jurídica de su vestidura formal para comprobar qué es lo que bajo esa vestidura se halla o, lo que es lo mismo, desarrollar los razonamientos jurídicos como si no existiese la persona jurídica. Esto, desde luego, en aquellas hipótesis en que el intérprete llegue a la apreciación de que la persona jurídica se ha constituido con ánimo de defraudar o a la ley o a los intereses de terceros, o cuando –no como objetivo, sino como resultado– la utilización de la cobertura formal en que la persona jurídica consiste conduce a los mismos efectos defraudatorios»¹¹⁰. Ante estas circunstancias, definidas de modo objetivo en esta norma, el ordenamiento reacciona haciendo abstracción de la personalidad jurídica de la sociedad en cuanto centro de imputación de relaciones jurídicas y, en este caso, en su

¹⁰⁸ Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «La personalidad jurídica societaria y el impuesto», en *Anales del C.U.N.E.F.* (curso 1978-1979), Madrid, 1979, pág. 28. Se trata, en definitiva, de una desnaturalización de la forma jurídica societaria que puede reconducirse a la categoría genérica del fraude de ley para algunos o de la elusión fiscal para otros, entendida como la «utilización abusiva del ordenamiento por el particular para conseguir sus objetivos económicos a través de formas o instituciones jurídicas que, objetivamente consideradas, no están al servicio de esos fines». Cfr. C. GARCÍA NOVOA, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 167. Identificando el «abuso de las formas jurídicas» en cuanto abuso del Derecho objetivo, con la figura del fraude de Ley, *vid.* C. PALAO TABOADA, «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria», *CT*, núm. 98/2001, págs. 127-128.

¹⁰⁹ Antes de la incorporación de una norma expresa en este sentido, la reacción frente a este tipo de conductas vino en otros ordenamientos por vía jurisprudencial. Así, en Alemania existió ya desde finales de los años cincuenta y principios de los sesenta una importante Jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* que, amparándose en la cláusula antiabuso contenida en el precedente legislativo de la Ordenanza Tributaria, vino a restringir el disfrute de la compensación en supuestos similares. Así, en sus Sentencias de 8 de enero de 1958 y 27 de septiembre de 1961 (I 6/60 U, BStBl. III 1961, 540,542) rechaza la deducción por considerar que la adquisición de las participaciones no lo ha sido de la sociedad en cuanto tal sino del «revestimiento» o «cobertura» de su forma jurídica, sin mayor valor económico que las pérdidas fiscales pendientes de compensación. *Vid.* también, en sentido similar, las Sentencias de 15 de febrero de 1966 (I 112/63, BStBl III 1966, 289), 17 de mayo de 1966 (I 141/63, BStBl. III 1966, 513), 19 de diciembre de 1973. La jurisprudencia anterior fue, sin embargo, abandonada por el Tribunal durante los años ochenta, en un radical cambio de criterio que le lleva a sostener que la identidad subjetiva que exigen las normas tributarias concurre siempre que se trate del mismo sujeto de derecho. Éste conservará la posibilidad de compensar con independencia de cuál sea su sustrato económico, mientras no sea disuelta y cancelada en el Registro Mercantil por inexistencia de patrimonio. *Vid.* las Sentencias de 29 de octubre de 1986 (IR 202/82, BStBl.II 1987,308 e ir 318-319/83, BStBl. I 1987, 310). Como reacción a esta nueva Jurisprudencia, la *Steuerreformgesetz* (StRefG) 1990, de 25 de julio de 1988 (BGBl. I 1988, 1093), introdujo en la Ley del Impuesto sobre Sociedades un precepto (§ 8) que, con rasgos similares a nuestro artículo 25.3, trata de evitar este tipo de conductas.

¹¹⁰ *La doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la Jurisprudencia*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 37. La fórmula del levantamiento del velo, surgida a principios del siglo XX, parte de una noción de la personalidad jurídica superadora de la concepción formalista vigente a lo largo del siglo anterior que, obviando su sustrato material, establece como único presupuesto necesario para su existencia la legitimidad de su acto constitutivo. Sobre esta doctrina, *vid.*, además de la obra antes citada, PUIG BRUTAU, *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles. El abuso de derecho por medio de la persona jurídica*, Barcelona, 1958 y C. BOLDÓ RODA, *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado Español*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 29 y ss.

consideración como sujeto autónomo de gravamen, con una capacidad económica específica que las bases imponibles negativas contribuyen a calibrar.

El desconocimiento de la personalidad jurídica no es total, en este caso, ya que todavía pueden existir socios originarios. Por ello, la prohibición de compensar se limita en la medida en que corresponda a los socios que han transmitido su participación. La solución legal no se arbitra, por otra parte, a modo de presunción que admita prueba en contra de la inexistencia de ánimo elusivo, sino como un requisito más de la compensación. La existencia de una solución específica para atajar este tipo de abusos impide, en cualquier caso, tal y como ha entendido la doctrina, la aplicación de la cláusula general antielusiva, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a supuestos similares que no encajan exactamente en dicho presupuesto de hecho, por ejemplo, en aquellos casos en los que la paralización de las actividades de la entidad ha tenido lugar durante un período no de seis, sino de cinco meses ¹¹¹.

b) La transmisión del derecho a la deducción ante la disolución sin liquidación de la sociedad.

El carácter instrumental de la sociedad exige plantearse, desde la perspectiva contraria, el régimen de compensación en aquellos casos en los que, aun habiendo desaparecido la sociedad, el trasfondo subjetivo y la empresa desarrollada halle continuidad en un ente distinto. Así, en los supuestos de fusión o escisión de sociedades, cuando se produce su disolución sin liquidación, es preciso dilucidar si las nuevas entidades surgidas de estas operaciones pueden continuar en el disfrute de las bases negativas que se encontraran pendientes de deducción ¹¹².

La solución a estas cuestiones queda en buena medida condicionada por el criterio que antes hemos adoptado respecto de la sucesión de las personas físicas. Las normas mercantiles contemplan como efecto esencial de las operaciones de fusión y escisión la sucesión a título universal de la sociedad o sociedades beneficiarias en la situación patrimonial de la sociedad que se extingue. Así se desprende de los artículos 233 y 252 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas que aluden, en ambos casos, a la «transmisión en bloque» de los patrimonios sociales. En lo que concierne a la obligación tributaria, la LGT ha asumido, de forma expresa, las consecuencias ordinarias de este tipo de operaciones en su artículo 40.3, al señalar que «en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación». Pero la sucesión

¹¹¹ En estos casos, existe una clara voluntad del legislador, contenida en la previsión legal en la que se desarrolla el régimen oportuno para evitar el fraude. *Id.*, en este sentido R. FALCÓN Y TELLA, «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», *QF*, núm. 18, 1995, pág. 7 y J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «El negocio en fraude de ley tributaria», *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, pág. 149.

¹¹² Sobre la noción y el régimen jurídico de la fusión nos remitimos, entre otros, a A. ROJO, «La fusión de sociedades anónimas», en A. ROJO (dir.), *La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas*, Civitas, Madrid, 1987. R. LARGO GIL, *La fusión de sociedades mercantiles. Fase preliminar; proyecto de fusión e informes*, Civitas, Madrid, 2000. Sobre el concepto de escisión, *vid.*, entre otros, OLEO BANET, F.: *La escisión de la sociedad anónima*, Civitas, Madrid, 1995 y CORTÉS DOMÍNGUEZ, L.J.: «La escisión de sociedades anónimas», en ROJO, A. (dir.), *La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas*, Civitas, Madrid, 1987.

va más allá, de acuerdo con los efectos propios de la sucesión universal, hasta el punto de afirmar, como hace MENÉNDEZ GARCÍA que las sociedades beneficiarias «subentran» en la global posición jurídico-tributaria de la sociedad que se escinde y esta posición viene configurada no sólo por las situaciones de carácter obligacional, «sino también por otros elementos de heterogéneo contenido como expectativas de derechos, cumplimiento de requisitos relacionados con beneficios e incentivos fiscales, etc.»¹¹³. De ahí que se haya entendido que las bases imponibles negativas son una más de las situaciones jurídico-tributarias que se transmiten en el marco de la sucesión universal¹¹⁴.

De este razonamiento se extraen dos consecuencias importantes: la primera, el carácter superfluo del artículo 90.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando señala que en los supuestos de sucesión a título universal –por el momento fusiones y escisiones totales– la entidad adquirente se subroga en los derechos y obligaciones tributarias de la transmitente. Dicho precepto se limita a recoger –se afirma– lo que ya se deduce de las normas mercantiles, en una innecesaria reiteración de las mismas¹¹⁵. Además de redundante, esta norma produce una percepción equivocada de los efectos del régimen tributario especial, al considerar la subrogación como una de las notas propias del mismo, cuando se trata en realidad de una consecuencia natural de este tipo de operaciones. De ello deriva una segunda conclusión: la transmisión de las bases imponibles negativas se produce cualquiera que sea el régimen tributario al que se acojan estas operaciones, por ser inherente a su efecto sucesorio¹¹⁶.

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, la integración de las bases imponibles negativas como un elemento más dentro de la situación jurídico-tributaria que se transmite en el marco de estas operaciones no resulta conforme con la naturaleza y finalidad de esta figura. La deducción constituye un elemento de cuantificación de la renta asociada ineludiblemente al sujeto que la genera, pues su finalidad es realizar una estimación de la renta en un marco suprapериódico. Cuando el sujeto desaparece, aunque su patrimonio pase a integrarse a otro distinto y exista una cierta supervivencia de la sociedad en la sociedad absorbente o en la nueva que se crea tras la fusión, la compensación pierde

¹¹³ Las consideraciones anteriores las realiza este autor respecto de la escisión, aunque resultan plenamente trasladables también a los supuestos de fusión. Cfr. G. MENÉNDEZ GARCÍA, *Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas*, Tesis Inédita. Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2003, pág. 205.

¹¹⁴ En sentido parecido se ha pronunciado MONTESINOS OLTRA, para quien «tanto si puede calificarse como auténtico derecho subjetivo como si se trata de una facultad, de un derecho potestativo o de una simple expectativa, el derecho a la compensación se integraría en el conjunto de relaciones o posiciones jurídicas en las que subentra la entidad». S. MONTESINOS OLTRA, *La compensación de bases imponibles negativas*, ob. cit., pág. 191. En similares términos, *vid.* también, MORILLO MÉNDEZ para quien la sucesión que se produce en los casos lleva a asumir todos los derechos «incluidos los que estén en curso de disfrute por la transmitente, bien porque han sido adquiridos y consolidados, y pueden ser ejercitados durante un plazo determinado (así como la compensación de bases negativas)». «Sucesiones y compensaciones de bases negativas en el régimen especial de fusiones y otras operaciones societarias. Un análisis del artículo 104 de la LIS», *Tribuna fiscal*, núm. 144, 2002, pág. 67.

¹¹⁵ Cfr. G. MENÉNDEZ GARCÍA, *Fiscalidad de la escisión...*, ob. cit., pág. 198, para quien el reconocimiento explícito de la subrogación en las obligaciones tributarias contenido en este precepto, no añade nada al régimen jurídico de esa operación. En sentido parecido, *vid.* M. NAVARRO EGEA, para quien, en el caso de aquellas operaciones que implican la desaparición de la entidad transmitente, el artículo 104.1 LIS «no hace más que concretar un efecto jurídico inherente a la fusión y escisión de sociedades». *Fiscalidad de la reestructuración empresarial. La fusión y la escisión*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 247 y 248.

¹¹⁶ Así lo entiende, G. MENÉNDEZ GARCÍA, *Fiscalidad de la escisión parcial*, ob. cit., pág. 222.

su marco personal de referencia. Se trata de una postura minoritaria que mantiene también entre la doctrina, COLMENAR VALDÉS. Para este autor, la facultad de compensar no se incorpora a los bienes o derechos a que da lugar la sucesión a título universal. «La facultad de compensar bases imponibles negativas es *res extra commercium*, de carácter personalísimo e intransferible salvo el caso en que el propio legislador lo autorice. Su carácter personalísimo deriva de pertenecer a la estructura de la obligación tributaria del sujeto pasivo que obtuvo bases imponibles negativas (...). Se trata de una facultad de la que sólo puede servirse su titular en el proceso de fijación de su base imponible». Y, añade también que «la intransferibilidad de la compensación de bases negativas resulta también como efecto lógico de la propia estructura de su presupuesto de hecho que sólo se completa mediante la obtención de beneficios»¹¹⁷.

Otra cosa es que, en el marco del régimen especial, con la finalidad de no perjudicar este tipo de operaciones, para que no se vean desincentivadas por razones fiscales, se permita la transferencia de este derecho al sucesor¹¹⁸. Dicho régimen, incorporado desde el año 1995 a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tiene como antecedente inmediato la Ley 29/1991, dictada para adecuar nuestra legislación tributaria a la Directiva 90/434/CEE del Consejo, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros. Su finalidad se expresa en la Memoria del Antoproyecto de aquella norma: la regulación fiscal no debe incentivar este tipo de operaciones, pero tampoco obstaculizarlas, circunstancia que «determinará que únicamente se realicen aquellas que se sustenten en objetivos económicos racionales». El fin de este régimen es prioritariamente «extrafiscal»: facilitar la realización de operaciones de reestructuración en beneficio de la flexibilidad y competitividad de las empresas¹¹⁹. Dicha neutralidad se logra básicamente,

¹¹⁷ Y añade que «No existen razones inherentes a la naturaleza de la compensación de pérdidas que modifiquen la regla general de la intransferibilidad de la compensación de bases imponibles negativas en el caso de extinción de las sociedades que las generaron, pues como advertíamos falta el presupuesto mismo de la compensación que no tendrá ya lugar». Cfr. «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», ob. cit. págs. 98 y 112. También la doctrina alemana ha mantenido la misma postura. *Vid.* V. GROLL, §10d, ob. cit., Rn B 170; y SCHMITZ-HERSCHEIDT, *Beschränkung der Verlustberücksichtigung bei der Umstrukturierung von Körperschaften*, Schaker Verlag, Aachen, 2004, pág. 101.

¹¹⁸ Esta tesis, la de que sólo dentro del régimen especial tiene lugar la subrogación en las bases imponibles negativas pendientes de compensación, ha sido recientemente acogida por el TEAC. En su Resolución de 26 de noviembre de 2004, señala, en efecto, que de no haberse optado por dicho régimen no cabe la compensación en la entidad absorbente de las bases imponibles negativas generadas por la absorbida antes de la fusión. Así lo entiende también COLMENAR VALDÉS, para quien «la circunstancia de que el principio de subrogación real que acompaña a un fenómeno de sucesión universal no lleve consigo la transmisión obligada de bases negativas compensables no es incompatible con la existencia al tiempo de poderosas razones derivadas de la propia esencia de la fusión que aconsejen el reconocimiento de su transferibilidad. Es la fusión un fenómeno que supone la íntima y esencial conjunción de dos o más núcleos anteriormente independientes, de tal manera que puede decirse que el núcleo jurídico que formalmente desaparece en el proceso se reencarna en el ente que aparece o permanece después de consumado el mismo, se trate de una sociedad de nueva creación, sea una de las entidades existentes con anterioridad a la fusión. En este nuevo y único núcleo se encuentran todos los elementos personales y patrimoniales que antes correspondían a sociedades independientes». Cfr. «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», ob. cit., págs. 98 y 112.

¹¹⁹ El régimen especial, que se configura como una opción del sujeto para aquellas operaciones que reúnan ciertos requisitos, tiene un carácter incentivador —señala entre la doctrina MENÉNDEZ GARCÍA— porque evita que las consecuencias derivadas de la estructura normal de los tributos disuadan de realizar la reestructuración y, de este modo, facilita la misma, pero, al mismo tiempo, es congruente con el objetivo de neutralidad, porque la configuración de los requisitos de aplicación de los beneficios fiscales y el propio contenido de estos beneficios pretenden evitar que la reestructuración se realice con el fin exclusivo o principal de lograr esos beneficios u otras ventajas tributarias. Cfr. *Fiscalidad de la escisión de la Sociedad Anónima*, ob. cit., págs. 253-254.

en lo que a los impuestos directos atañe, a través de la exoneración de las plusvalías obtenidas, en su caso, por la transmisión del patrimonio a otra sociedad que, a efectos fiscales, habrá de computar los bienes adquiridos por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente, a lo que se añade la exoneración también de ciertos impuestos indirectos ¹²⁰. Todas estas medidas fueron contempladas en la Ley 29/1991 que, además de transponer la norma comunitaria, extendió el citado régimen a las operaciones de carácter interno, realizadas sólo por sociedades residentes. Con la aprobación de la Ley 43/1995, el citado régimen fue incorporado al impuesto sobre sociedades, con una importante novedad: el reconocimiento expreso de la transmisibilidad de las bases imponibles negativas de las sociedades intervinientes en estas operaciones, posibilidad que hasta el momento había sido rechazada y que debe observarse, de acuerdo con lo que hemos mantenido, como una disposición incentivadora aplicable exclusivamente, en el marco de dicho régimen ¹²¹.

¹²⁰ Ello se completa con la exoneración, también, de las plusvalías obtenidas por los socios con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente. Los valores recibidos se valorarán, según precisa el vigente artículo 88 de la LIS, por el mismo valor de los entregados.

¹²¹ El carácter intransmisible de este derecho en el marco de estas operaciones se deducía de forma explícita de los artículos 7 de la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre el régimen fiscal de las fusiones de empresas y 11.3 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre. En Alemania, la evolución de este régimen ha sido similar a la de nuestro ordenamiento. Así, sólo la *Umwandlungsteuergesetz* de 1995 abrió por primera vez la posibilidad de transmitir las bases negativas. La finalidad de la nueva regulación del año 1995 fue, según declaraba su Exposición de Motivos, otorgar un tratamiento tributario neutral a las reestructuraciones, sin obstaculizarlas a través de medidas tributarias, permitiendo, entre otras cosas, la transmisión de este derecho.