

ÍNDICE

	Páginas
PRÓLOGO	21
LISTADO DE ABREVIATURAS	27
INTRODUCCIÓN	29
CAPÍTULO I. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE COMPENSA- CIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	37
1.1 Una primera aproximación a la compensación de bases imponi- bles negativas	37
1.2 Delimitación conceptual entre compensación de bases imponibles negativas y de pérdidas	40
1.3 La posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como beneficio fiscal	41
1.3.1 Postura de la doctrina científica acerca de la consideración de la compensación de bases imponibles negativas como un be- neficio fiscal	42
1.3.2 Previsiones por parte del legislador acerca de la consideración de la compensación de bases imponibles negativas como un beneficio fiscal	44
1.3.3 Memoria de beneficios fiscales	46
1.4 La compensación de bases imponibles negativas como posible método de extinción de deudas tributarias	47

	Páginas
1.5 Naturaleza jurídica de la compensación de bases imponibles negativas: desde una opción tributaria a un derecho autónomo ...	48
1.5.1 Concepto de opción tributaria.....	49
1.5.2 Posición de la doctrina científica ante la posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria.....	52
1.5.3 Posición de la Administración ante la posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria.....	55
1.5.4 Posición de la jurisprudencia ante la posible consideración de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria.....	57
1.5.5 Ciertas regulaciones y doctrina administrativa previa con carácter controvertido.....	68
1.6 Procedimiento previsto para llevar a cabo la compensación de bases imponibles negativas.....	71
1.6.1 Compensación hacia delante.....	71
1.6.2 Compensación hacia atrás.....	72
1.6.3 Un breve análisis comparado.....	72
1.6.4 Previsión en el ordenamiento interno vigente de la compensación de pérdidas hacia atrás. Reserva de nivelación.....	73
1.6.5 Articulación de la compensación de bases imponibles negativas en el ordenamiento interno vigente.....	78
1.7 Eficiencia en el cumplimiento de los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad.....	81
1.7.1 Incidencia de la compensación de bases imponibles negativas en el cumplimiento del principio de capacidad económica.....	81
1.7.1.1 Posición de la doctrina científica ante la relación del eficiente cumplimiento del principio de capacidad económica y la compensación de bases imponibles negativas.....	84
1.7.1.2 Posición de la jurisprudencia ante la relación del eficiente cumplimiento del principio de capacidad económica y la compensación de bases imponibles negativas.....	86
1.7.2 Incidencia de la compensación de bases imponibles negativas en el principio de igualdad.....	87

1.8	Aspectos contables de la compensación de bases impositivas.....	90
1.8.1	Una breve exposición de la dinámica contable.....	90
1.8.2	Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias	92
1.8.3	Tratamiento contable de las bases impositivas negativas	93
1.8.4	Regulación contable relativa a la compensación de bases impositivas negativas	94
1.8.4.1	Consulta número 10 del BOICAC	95
1.8.4.2	Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016.....	95
1.8.5	Implicaciones de un cambio en el tipo de gravamen previsto ..	97
CAPÍTULO II. GÉNESIS Y EVOLUCIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES		99
2.1	Regulación del Impuesto sobre Sociedades de 1964 y 1967	101
2.1.1	Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.....	101
2.1.2	Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas del año 1967.....	105
2.1.3	Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades.....	106
2.1.3.1	Hecho imponible	107
2.1.3.2	Sujeto pasivo	109
2.1.3.3	Base imponible y tipo de gravamen	110
2.1.3.4	Período impositivo y devengo	112
2.1.4	Compensación de pérdidas	113
2.1.4.1	Regulación prevista en el Texto Refundido.....	113
2.1.4.2	Regulación prevista en la Orden de 4 diciembre de 1964.....	115
2.1.5	Recapitulación del período	119
2.2	Regulación del Impuesto sobre Sociedades de 1978 y 1982	120
2.2.1	Entre períodos.....	120
2.2.1.1	Coyuntura económica y social	120
2.2.1.2	Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.....	122

	Páginas
2.2.2 Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades	123
2.2.3 Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982.....	124
2.2.4 Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades.....	126
2.2.4.1 Hecho imponible.....	127
2.2.4.2 Sujeto pasivo	128
2.2.4.3 Base imponible y tipo de gravamen	131
2.2.4.4 Imputación temporal	135
2.2.4.5 Período impositivo y devengo	137
2.2.5 Compensación de pérdidas	138
2.2.5.1 Regulación prevista en la Ley	138
2.2.5.2 Desarrollo reglamentario.....	139
2.2.5.2.1 Compensación de pérdidas. Art. 156.....	140
2.2.5.2.2 Límite de la compensación. Art. 157	143
2.2.5.2.3 Momento de practicar la compensación. Art. 158	143
2.2.5.2.4 Requisitos para la compensación. Art. 159 ..	144
2.2.5.2.5 Compensación de bases imponibles negativas procedentes de ajustes fiscales. Saneamiento financiero. Art. 160.....	144
2.2.5.2.6 Compensación de bases imponibles negativas de Sociedades transparentes. Art. 161 ..	147
2.2.5.2.7 Comprobación inspectora. Art. 162	149
2.2.5.2.8 Consecuencias del incumplimiento de las condiciones y requisitos de compensación. Art. 163.....	150
2.2.6 Recapitulación del período	152
2.3 Regulación del Impuesto sobre Sociedades de 1995	154
2.3.1 Entre períodos	154
2.3.2 Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades	155
2.3.3 Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades.....	159
2.3.3.1 Hecho imponible.....	159
2.3.3.2 Sujeto pasivo	161
2.3.3.3 Base imponible y tipo de gravamen	164
2.3.3.4 Posible inconstitucionalidad de la base imponible.....	169
2.3.3.5 Imputación temporal	175
2.3.3.6 Período impositivo y devengo	181

	Páginas
2.3.4 Compensación de bases imponibles negativas.....	182
2.3.4.1 Saneamiento financiero.....	186
2.3.4.2 Obligación real de contribuir.....	187
2.3.4.3 Regímenes especiales.....	189
2.3.4.3.1 Régimen de transparencia fiscal.....	189
2.3.4.3.2 Régimen de los grupos de sociedades.....	193
2.3.4.3.3 Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.....	196
2.3.4.3.4 Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos.....	199
2.3.4.3.5 Régimen fiscal de sociedades cooperativas.....	199
2.3.5 Recapitulación del período.....	201
2.4 Regulación del Impuesto sobre Sociedades de 2004.....	203
2.4.1 Entre períodos.....	203
2.4.1.1 Cambios introducidos por la Ley 13/1996. Entidades de nueva creación.....	204
2.4.1.2 Cambios introducidos por la Ley 66/1997. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.....	205
2.4.1.3 Cambios introducidos por la Ley 40/1998.....	205
2.4.1.3.1 Entidades de nueva creación.....	206
2.4.1.3.2 Ampliación del plazo compensatorio.....	206
2.4.1.3.3 Acreditación de la procedencia de las bases imponibles negativas.....	206
2.4.1.4 Cambios introducidos por la Ley 50/1998.....	207
2.4.1.5 Cambios introducidos por la Ley 24/2001.....	207
2.4.1.5.1 Ampliación del plazo compensatorio.....	208
2.4.1.5.2 Acreditación de la procedencia de las bases imponibles negativas.....	208
2.4.1.5.3 Régimen de los grupos de sociedades.....	209
2.4.1.5.4 Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje.....	210
2.4.2 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004.....	211

	Páginas
2.4.3 Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades.....	214
2.4.3.1 Hecho imponible.....	214
2.4.3.2 Sujeto pasivo.....	215
2.4.3.3 Base imponible y tipo de gravamen.....	215
2.4.3.4 Imputación temporal.....	216
2.4.3.5 Período impositivo y devengo.....	217
2.4.4 Compensación de bases imponibles negativas.....	217
2.4.4.1 Régimen general.....	217
2.4.4.2 Compensación de bases imponibles negativas en los regímenes tributarios especiales.....	219
2.4.4.2.1 Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas y de uniones temporales de empresas.....	219
2.4.4.2.2 Sociedades patrimoniales.....	219
2.4.4.2.3 Régimen de consolidación fiscal.....	221
2.4.4.2.4 Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.....	221
2.4.4.2.5 Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos.....	222
2.4.4.2.6 Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje.....	222
2.4.4.2.7 Sociedades cooperativas.....	222
2.4.5 Recapitulación del período.....	223
CAPÍTULO III. LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL RÉGIMEN GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	225
3.1 Entre períodos.....	225
3.1.1 Ampliación del plazo compensatorio.....	225
3.1.2 Limitación cuantitativa del importe a compensar.....	226
3.1.3 Método de cuantificación del Importe Neto de la Cifra de Negocios.....	231
3.2 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ..	234

	Páginas
3.3 Elementos estructurales del Impuesto sobre Sociedades.....	238
3.3.1 Hecho imponible.....	238
3.3.2 Sujeto pasivo.....	238
3.3.3 Base imponible y tipo de gravamen.....	239
3.3.4 Imputación temporal.....	241
3.3.5 Período impositivo y devengo.....	243
3.4 Compensación de bases imponibles negativas en el régimen general.....	244
3.4.1 Análisis de las limitaciones previstas en la compensación de bases imponibles negativas. Artículo 26.1 LIS	244
3.4.1.1 Requisitos de obligatorio cumplimiento para poder practicar la compensación.....	246
3.4.1.2 Limitación temporal prevista en la compensación.....	249
3.4.1.3 Limitación cuantitativa prevista en la compensación..	251
3.4.1.4 Sustitución de los límites bajo ciertas circunstancias .	254
3.4.1.5 Medidas temporales aplicables en el período impositivo 2015.....	254
3.4.1.5.1 Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.....	255
3.4.1.5.2 Nulidad e inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016.....	258
3.4.1.5.2.1 Limitaciones a la regulación de materia tributaria mediante Decreto-ley	259
3.4.1.5.2.2 La inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016	263
3.4.1.5.3 Límite en la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuesto diferido para el año 2016.....	272
3.4.1.6 Exclusión de los límites bajo ciertas circunstancias ...	273
3.4.1.6.1 Quitas o esperas.....	273
3.4.1.6.2 Extinción de la entidad.....	278
3.4.1.7 Diferencias en el tratamiento de la exclusión o sustitución de los límites cuantitativos relativos a la compensación de bases imponibles negativas.....	283

	Páginas
3.4.2 Compensación de bases imponibles negativas en aquellos pe- ríodos impositivos inferiores a un año. Artículo 26.2 LIS	288
3.4.3 Compensación de bases imponibles negativas en las entidades de nueva creación. Artículo 26.3 LIS.....	291
3.4.4 Prohibición a la compensación de bases imponibles negativas. Artículo 26.4 LIS	295
3.4.4.1 Incumplimiento posterior de los requisitos	299
3.4.4.2 Reflexiones a la luz de la doctrina administrativa.....	304
3.4.4.2.1 Participación posterior prevista en el ar- tículo 26.4 a) de la LIS	304
3.4.4.2.2 Participación anterior prevista en el ar- tículo 26.4 b)	306
3.4.4.2.3 Vinculación prevista en relación con la participación	309
3.4.4.2.4 Fecha relativa a la adquisición de las parti- cipaciones	312
3.4.4.2.5 Análisis constitucional acerca de la re- troactividad tributaria	312
3.4.4.2.6 Retroactividad relativa al artículo 26.4 de la LIS.....	316
3.4.4.2.7 Otras circunstancias previstas en el ar- tículo 26.4 c) de la LIS	319
3.4.4.3 Supuestos en los que procede la proscripción.....	323
CAPÍTULO IV. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATI- VAS AL AMPARO DE LOS RÉGIMENES ESPECIALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	325
4.1 Agrupaciones de interés económico españolas, europeas y de uniones temporales de empresas.....	326
4.1.1 Agrupaciones de interés económico españolas.....	328
4.1.2 Agrupaciones de interés económico europeas.....	332
4.1.3 Uniones temporales de empresas.....	334
4.2 Régimen de consolidación fiscal.....	343
4.2.1 Determinación de la base imponible consolidada	346
4.2.2 Compensación de bases imponibles negativas al amparo del grupo de consolidación fiscal	351
4.2.3 Modificaciones introducidas por la Ley 28/2022 y la Ley 7/2024	354

	Páginas
4.2.4 Relación del artículo 26.1 de la LIS con el régimen de consolidación fiscal	356
4.2.4.1 Posición de la doctrina administrativa ante la existencia de un doble límite	357
4.2.4.2 Posición de la jurisprudencia ante la existencia de un doble límite.....	360
4.2.4.3 Posible existencia de un doble límite bajo el amparo del grupo.....	363
4.2.5 Relación del artículo 26.2, 3, 4 y 5 de la LIS con el régimen de consolidación fiscal.....	365
4.3 Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea	367
4.3.1 Operaciones previstas en este régimen	369
4.3.1.1 Fusiones.....	369
4.3.1.2 Escisiones	370
4.3.1.3 Aportaciones no dinerarias de rama de actividad.....	372
4.3.1.4 Canje de valores	373
4.3.2 Formalidades relativas al régimen especial	374
4.3.3 Subrogación en los derechos y obligaciones tributarias	374
4.3.4 Subrogación en la compensación de bases imponibles negativas.....	375
4.3.4.1 Posibilidad de subrogación implícita	377
4.3.4.2 Posición de la doctrina administrativa en relación con la subrogación	378
4.3.4.3 Posición de la jurisprudencia en relación con la subrogación.....	379
4.3.4.4 Momento en el que adquiere eficacia la subrogación .	381
4.3.5 Motivos económicos válidos.....	382
4.3.5.1 Posición de la doctrina administrativa en relación con los motivos económicos válidos.....	383
4.3.5.2 Posición de la jurisprudencia ante el criterio administrativo	388
4.3.5.3 Posición de la jurisprudencia en relación con los motivos económicos válidos.....	389
4.3.5.4 Cambio de criterio en la carga de la prueba	392

	Páginas
4.3.6 Pérdidas de los establecimientos permanentes	394
4.3.7 Limitación y prohibición a la compensación de bases imponibles negativas en el régimen especial	394
4.3.7.1 Limitación	394
4.3.7.2 Prohibición	395
4.4 Régimen fiscal de las sociedades cooperativas	397
4.4.1 Concepto y clases de sociedades cooperativas	398
4.4.2 Cuantificación de los rendimientos de las sociedades cooperativas	401
4.4.3 Compensación de cuotas.....	406
4.4.3.1 Posible inconstitucionalidad de ciertas limitaciones introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016	408
4.4.3.2 Comprobación de las cuotas compensadas o pendientes de compensar	409
4.4.3.3 Contabilización de cuotas negativas en las sociedades cooperativas.....	409
4.4.3.4 Regímenes especiales y sociedades cooperativas	410
4.4.3.4.1 Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea	410
4.4.3.4.2 Régimen de consolidación fiscal.....	411
CAPÍTULO V. COMPROBACIÓN, RECTIFICACIÓN Y SANCIONES RELATIVAS A LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.....	415
5.1 Comprobación de las bases imponibles compensadas o pendientes de compensación	415
5.1.1 Contexto.....	415
5.1.2 Posición de la jurisprudencia en relación con la comprobación hasta la entrada en vigor de la Ley 27/2014	420
5.1.3 Doctrina de los actos propios.....	424
5.1.4 Regulación establecida por la Ley 27/2014.....	425

	Páginas
5.1.5 Regulación fijada por la Ley 34/2015. Modificaciones en la LGT.....	429
5.1.5.1 Introducción del artículo 66 bis en la LGT. Derecho a comprobar e investigar	430
5.1.5.2 Modificación del artículo 70.3 de la LGT. Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones tributarias formales	432
5.1.5.3 Modificación del artículo 115 de la LGT. Potestades y funciones de comprobación e investigación.....	433
5.1.5.4 Modificación del artículo 68 de la LGT. Interrupción de los plazos de prescripción. Obligaciones tributarias conexas.....	435
5.1.6 Modificación de la Ley 27/2014 por la Ley 34/2015	438
5.1.7 Jurisprudencia ulterior al cambio de normativa.....	440
5.1.8 Principio de íntegra regularización.....	447
5.1.9 Cláusula de cierre para la comprobación de bases imponibles compensadas o pendientes de compensar.....	456
5.2 Rectificación de bases imponibles negativas.....	457
5.2.1 Análisis conceptual.....	457
5.2.2 Modificación de la normativa relativa a declaraciones rectificativas o autoliquidaciones complementarias	459
5.2.3 Posición de la doctrina administrativa en relación con la rectificación de bases imponibles negativas	460
5.2.3.1 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 4 de abril de 2017.....	461
5.2.3.2 Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero de 2019	465
5.2.4 Parecer de la jurisprudencia en relación con la rectificación de bases imponibles negativas.....	467
5.2.4.1 Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020.....	467
5.2.4.2 Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020.....	469
5.2.4.3 Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021	471
5.2.4.4 Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021	472

	Páginas
5.3 Sanciones relativas a la compensación de bases imponibles negativas	474
5.3.1 Previsión normativa	474
5.3.2 Exoneración por interpretación razonable de la norma y regularización voluntaria	478
5.3.2.1 Interpretación razonable de la norma.....	478
5.3.2.2 Regularización voluntaria	479
5.3.3 Posible concurrencia con otras sanciones.....	480
5.3.3.1 Compatibilidad con el artículo 191 LGT. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.....	480
5.3.3.2 Compatibilidad con los artículos 193 LGT. Infracción por obtener indebidamente devoluciones y 194 LGT. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones	481
5.3.3.3 Compatibilidad con los artículos 200 LGT. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales y 201 LGT. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación	482
BIBLIOGRAFÍA	485
OTRAS FUENTES DOCUMENTALES.....	501
RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA CITADA	503
Órganos Jurisdiccionales Internos	503
Tribunal Constitucional	503
Tribunal Supremo	505
Tribunales Superiores de Justicia	509
Tribunal Superior de Justicia de Galicia.....	509
Audiencia Nacional	509
Órganos Jurisdiccionales Externos	509
Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	509
RELACIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA CITADA.....	511
Tribunal Económico-Administrativo Central	511
Dirección General de Tributos	513
Consultas del BOICAC	518
Resoluciones del ICAC	518