

**LA COMPENSACION DE BASES IMPONIBLES
NEGATIVAS**

José Ricardo Arribas Lobé

Resumen

Uno de los pilares fundamentales de la economía actual es la empresa, la cual constituye el instrumento fundamental para realizar todas las actividades mercantiles e industriales que la vida moderna demanda. En principio, las empresas se constituyen por tiempo indefinido, lo cual implica que su resultado económico no se conozca de forma exacta hasta su liquidación.

Debemos entonces considerar los resultados obtenidos en cada período impositivo como un resultado parcial. Esto implica que las empresas sufran una mayor carga impositiva que si realizasen un único pago al final de su existencia. Puesto que deben tributar cuando obtienen beneficios, pero no reciben ninguna ayuda por parte de la Administración Tributaria cuando obtienen pérdidas.

Como se puede apreciar esta forma de tributar es un tanto injusta para las empresas, y por lo tanto es necesario crear un sistema que permita compensar las pérdidas obtenidas en los ejercicios anteriores. El cometido de este trabajo, no es otro que hacer un análisis de la compensación de bases imponibles negativas, tanto desde una perspectiva histórica, como su finalidad, régimen jurídico, plazo de compensación, etc.

Abstract

One of the mainstays of the economy today is the company, which is the fundamental for all the modern life demands commercial activities and industrial instrument. In principle, companies are indefinite, which means that their economic performance is not known exactly until settlement.

We then consider the results of each tax period as a partial result. This means that companies suffer a higher tax burden than if they would make some single payment at

the end of its existence. Since they must pay taxes when they get benefits, but do not receive any help from the Tax administration when they get losses.

As you can be seen this way to tax it is somewhat unfair to the companies, and therefore it is necessary to create a system to compensate the losses reported in previous years. The object of this work is none other than an analysis of the compensation of tax losses, both from a historical perspective, as its purpose, legal status, term compensation, etc.

Índice

I-Introducción	3
II- Perspectiva Histórica de la compensación de bases imponibles negativas	5
III- Finalidad de la compensación de bases imponibles negativas	17
IV- Régimen jurídico mercantil de la compensación	21
V-Plazo de compensación de las bases imponibles negativas.....	24
VI- Cuantía de la compensación.....	25
VII- Bases imponibles negativas que resultan no compensables	28
VIII-Acreditación de las bases imponibles negativas.....	31
IX- Los distintos medios de prueba susceptibles de ser utilizados por el contribuyente	35
X- Conclusiones	38
XI- Bibliografía	39

I-Introducción

La compensación de pérdidas es el derecho que tienen los contribuyentes del impuesto a compensar la renta positiva obtenida en el ejercicio con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, tanto en los casos de autoliquidación realizada por el obligado tributario, como en los de realizar por la Administración Tributaria.

Indicado lo anterior la base imponible del impuesto obtenida puede ser positiva o negativa. En el caso de obtener una base imponible positiva se procederá a liquidar el

impuesto según su esquema de liquidación.¹ Si por el contrario la base imponible obtenida es negativa la sociedad tendrá derecho a su compensación.

Aunque la base imponible del impuesto esté relacionada con el resultado contable del ejercicio,² no necesariamente ha de ser coincidente con él, puesto que en ocasiones la sociedad obtiene un beneficio contable, que debido a los ajustes extracontables negativos proporcionan una base imponible negativa, la cual da derecho a su futura compensación.

Por ejemplo, puede suceder que en el ejercicio se obtengan rentas negativas como consecuencia de pérdidas extraordinarias por causas de siniestros u otras circunstancias anómalas. Dichas pérdidas se compensan con las demás rentas positivas del ejercicio de manera que si el resultado final fuese negativo, el mismo puede ser compensando con las rentas obtenidas en los siguientes años.

Además se tiene que tener en cuenta que no todas las bases imponibles negativas surgen a consecuencia de una pérdida contable como en el ejemplo que se ha indicado anteriormente, sino que la base imponible negativa también puede surgir por las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad, como sería el caso por ejemplo del resultado de aplicar una amortización acelerada.

En suma, la compensación de bases imponibles negativas adquiere dentro de nuestro ordenamiento tributario la consideración jurídica de un crédito de impuesto que nace al establecerse en la norma fiscal una excepción al principio de independencia de ejercicios.³

¹ Manual práctico Impuesto de Sociedades 2014, Agencia Tributaria, págs. 19-20.

² Martín Queralt, J., Tejerizo López, J.M., y Cayón Galiardo, A.:Manual de Derecho Tributario. Parte Especial, Thomson-Aranzadi, Cigur Menor, 2005, págs. 247-252.

³ En todo caso tal y como declaró el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su Sentencia de 17 de septiembre de 2010, Fundamento Jurídico Quinto, produciéndose una falta de coincidencia entre las bases imponibles negativas declaradas por la entidad a compensar en ejercicios posteriores con las bases objeto de compensación la práctica de dicha compensación resultará improcedente. Y en el supuesto de que se hubiese producido una minoración de las bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios anteriores, se originaría una reducción de la compensación, tal y como reconoció el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en su Sentencia de 19 de diciembre de 2008, Fundamento Jurídico Segundo.

II- Perspectiva Histórica de la compensación de bases imponibles negativas

En España la tributación por el Impuesto de Sociedades se inició en 1845 con la reforma tributaria de Alejandro Mon y Ramón de Santillán. Aunque el antecedente del impuesto tal y como lo concebimos hoy en día tuvo su origen en el año 1900 por la reforma llevada a cabo por Raimundo Fernández Villaverde.⁴

Todo el funcionamiento del Impuesto de Sociedades, tanto para la Hacienda como para las empresas, tenía como eje la contabilidad llevada por el método de partida doble. Esto determinaba que la teoría del cargo y abono de las cuentas, el análisis de las masas patrimoniales, las reglas para la formación de los inventarios y los balances, etc, se considerasen normas de cumplimiento obligatorio por las empresas.

Todo ello incluso en el caso de que no fueran recogidas expresamente por la legislación fiscal reguladora. A su vez, al promulgarse ésta, se procuraba fuese adaptada y adaptable a la contabilidad empresarial con arreglo a los preceptos del Código de Comercio.

En el año 1922 se intensificó la contabilidad en el impuesto. Gracias al Texto Refundido que se publica ese mismo año, la Tarifa III se estructura como una cuenta de pérdidas y ganancias a la que se han de abonar todas las “*rúbricas de ingresos*” del ejercicio, y en cambio se cargan solamente “*aquellas partidas*” que, siendo parte de los conceptos de gastos del ejercicio, son admitidas por el legislador y, en su caso, por los jurados tributarios como necesarias para la obtención de los mencionados ingresos.⁵

⁴ En ella se creó la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en la que, en la Tarifa III, se gravaban las “utilidades procedentes del trabajo conjuntamente con el capital”, lo que suponía una refundición de los tributos preexistentes. Este proceso se consolidó en 1922 con el Texto Refundido inspirado por Flores de Lemus.

⁵ Como se puede apreciar la distinción entre contabilidad empresarial y fiscal se estableció en el Impuesto de Sociedades prácticamente desde su origen.

En 1957, en la reforma llevada a cabo por Navarro Rubio se crea el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas, sustituyendo a la Tarifa III de la Contribución de Utilidades.⁶

Fue con la Ley 50/1977, de Reforma Fiscal, cuando se toman una serie de medidas que serán el punto de partida para el establecimiento del sistema tributario actual. Así se aprobó la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, y varios años más tarde, el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.⁷

Pues bien, tras esta introducción del Impuesto de Sociedades, no es hasta el año 1964 cuando se encuentra el primer antecedente sobre compensación de pérdidas, como vemos después de más de cien años desde el origen del impuesto o sesenta y cuatro desde su concepción más actual.

El cambio de criterio se encuentra en el hecho de que el Impuesto de Sociedades se entendía de tal forma que el Estado era un privilegiado en los resultados obtenidos por las sociedades. El privilegio no era otro que el de participar de forma exclusiva en los beneficios sociales, quedando excluida por completo la participación en las pérdidas. Los cambios se inspiraron en los siguientes principios:⁸

“ 1º Unidad e independencia de ejercicios.

2º El beneficio de cada uno de éstos se determinará por la diferencia entre los ingresos por todos los conceptos menos los gastos necesarios para la obtención de tales ingresos.

3º El devengo como norma para la imputación a ejercicios de los gastos y los ingresos.

⁶ Martín Queralt, J., Tejerizo López, J.M., y Cayón Galiardo, A.:Manual de Derecho Tributario. Parte Especial, obra citada, pág. 241.

⁷ Ibidem.

⁸ Clavijo Hernández, F., Ferreiro Lapatza, J.J., Martín Queralt, J., Tejerizo López, J.M., y Pérez Royo, F.: Curso de Derecho Tributario. Parte especial, Sistema tributario los tributos en particular, edit. Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 336.

4º Independencia, o cuanto menos total autonomía, de los preceptos del Impuesto sobre Sociedades en el sentido de su obligado cumplimiento en el ámbito fiscal, aunque entraran en posible colisión con los preceptos de otro ordenamiento (civil, mercantil, laboral, etc)”.

La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, no hablaba de bases imponibles negativas, sino de pérdidas contables. Además para poder hacer efectiva la misma se exigía, previo reflejo contable de la pérdida como activo ficticio, una comunicación a la Administración Tributaria de la intención de acogerse a la compensación. El artículo 95 del cuerpo legal citado hacía referencia a la compensación de pérdidas, en los siguientes términos:

“En los ejercicios que se cierran en 31 de diciembre de 1964 y sucesivos, las sociedades y demás entidades jurídicas, podrán saldar las pérdidas de un ejercicio con cargo a los resultados obtenidos en los cinco siguientes, siempre que las mismas correspondan a la actividad o actividades que constituyan su objeto social y que no se deriven de enajenaciones patrimoniales ni de amortizaciones por coeficientes superiores a los máximos a que se refiere el artículo 83 de esta Ley”

Siendo tan escasa la regulación de la compensación de pérdidas en la Ley 41/1964 se completaba su regulación en la Orden Ministerial de 4 de diciembre de 1964. Los apartados más singulares eran los siguientes:

Y en relación a las pérdidas amortizables, señalando:

“Para determinar la cuantía de las pérdidas amortizables no se tomarán en cuenta la parte de éstas derivadas de la enajenación de los elementos constitutivos de su patrimonio ni de las amortizaciones cargadas al ejercicio, en cuanto excedan de los coeficientes máximos de amortización a que se refiere el artículo 83 de la Ley, incluso cuando se trate de amortizaciones aceleradas o de planes especiales de amortización.”

Se han de resaltar dos cuestiones de lo indicado anteriormente. La primera, es la que hace referencia a que no se tomen en cuenta las pérdidas relativas por la enajenación de los elementos constitutivos del patrimonio de la empresa. Sin duda se distinguen los

resultados de la actividad propiamente empresarial y las plusvalías o minusvalías obtenidas de la venta de activos de la empresa. Permitiendo únicamente que se compensen las pérdidas obtenidas por las actividades empresariales y quedando vetada la compensación de las pérdidas de los activos del patrimonio empresarial.

La segunda cuestión a resaltar es la que hace alusión al cómputo de las amortizaciones. No pudiendo las empresas exceder de los coeficientes máximos de amortización. Esto se llevó a cabo con el fin de evitar que las empresas “funcionasen a un ritmo imprudente”. Como se sabe, los planes especiales de amortización y la amortización acelerada se utilizan cuando la empresa aumenta su producción. En algunos casos este aumento de producción, si no es controlado debidamente por los gestores de la empresa, puede producir su deterioro o destrucción de manera irreversible. Y si tenemos en cuenta la influencia de las empresas sobre el entorno económico, es lógico que por prudencia se evitaran estos “excesos” en las amortizaciones.

A su vez en relación con la contabilización independiente, se decía:

“La cifra de pérdidas amortizables deberá figurar en la contabilidad de la empresa en cuenta independiente, con indicación del ejercicio a que correspondan. A dicha cuenta se abonarán las sucesivas amortizaciones en la cuantía que la entidad estime conveniente, hasta que se cumplan los cinco ejercicios siguientes en que la pérdida se produjo ”⁹

Sin duda esta afirmación es incuestionable para el buen funcionamiento del Impuesto sobre Sociedades. Dicha cuestión ha sido analizada tanto por el Tribunal Supremo como por el TEAC. A continuación se exponen algunos de los análisis.

“Es indispensable contabilizar las pérdidas en cuenta independiente, dado que la compensación deberá realizarse únicamente respecto de los beneficios obtenidos en los cinco ejercicios siguientes a aquel en el que se produjeron las pérdidas, por lo que es

⁹ Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 1983, Fundamento Jurídico Tercero.

evidente que el conocimiento a la Administración fiscal debe producirse según la Orden exige.”¹⁰

“El requisito de una cuenta independiente es una exigencia lógica como mínima garantía del Tesoro, no siendo un condicionamiento de mero carácter formal, sino sustancial en cuanto tiende a evitar toda confusión con la contabilidad general, en que puedan haberse ya compensado pérdidas, así como la de determinar su naturaleza en función de su origen.”¹¹

Respecto a la comunicación a la Administración se señaló:

“Las Sociedades y demás entidades jurídicas que pretendan disfrutar del beneficio tributario mencionado en la norma primera, deberán ponerlo en conocimiento del Delegado o Subdelegado de Hacienda de su domicilio o mediante escrito que acompañará a la declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que la pérdida se produjo.”¹²

Dicha norma también ha sido objeto de análisis por el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de julio de 1983. *“La comunicación al Delegado de Hacienda del deseo de acogerse al beneficio de la compensación de pérdidas, precisamente al mismo tiempo de formular la declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjeron tales pérdidas, es requisito sustancial, pues si se pretende una compensación y ésta es admitida por la Ley General Tributaria, es requisito indispensable que se reconozca el derecho al percibo de una cantidad líquida por acto administrativo firme, siendo precisamente la finalidad de esa notificación a la Hacienda.”*

Y por último, en relación con las pérdidas no saldadas en el plazo de cinco años, se indicó:

¹⁰ *Ibíd*em

¹¹ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de julio de 1978, Fundamento Jurídico Tercero.

¹² *Ibíd*em

“Transcurridos los cinco años previstos para la amortización de las pérdidas, las eventuales amortizaciones que puedan efectuarse en el saldo de la cuenta a que se refiere la norma anterior tendrán la consideración fiscal de saneamiento del activo, hallándose, por tanto, sujetas a imposición”.

Transcurridos los cinco años, las amortizaciones que pudieran efectuarse tenían la consideración fiscal de saneamiento del activo, si tales amortizaciones se hacían con cargo a pérdidas y ganancias.

Por el contrario, si se hacían a reservas de libre disposición, las amortizaciones no tenían el carácter de saneamiento del activo, y no recibían gravamen alguno. No se sometían a imposición, ya que en principio las reservas de libre disposición, ya habían tributado por el Impuesto de Sociedades.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, sí que hace referencia a bases imponibles negativas, aportando otra novedad consistente en la eliminación de la exigencia de comunicación a la Administración Tributaria, y del registro contable. El artículo 18 indicaba lo siguiente:

“Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible, ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos”

Dicho artículo fue demasiado escueto y dejaba varias cuestiones un poco difusas, como el contenido de la expresión “base imponible negativa”, la comunicación a la correspondiente Delegación de Hacienda, el registro en cuentas o tratamiento contable, la cuantificación de las pérdidas a compensar, la posibilidad de efectuar el denominado saneamiento contable o no y el derecho a la posterior compensación de las pérdidas.

Por ello el Real Decreto 2631/1982 pretendió corregir todas las cuestiones anteriores siendo las más notables las siguientes:

La base imponible previa o renta de las operaciones realizadas en el ejercicio se minorará por el importe que la sociedad decida compensar de las bases imponibles negativas habidas en los ejercicios cerrados de los cinco años precedentes.

En ningún caso se podrá deducir en concepto de compensación de pérdidas, en un ejercicio, un importe superior a la base imponible positiva derivada de las operaciones realizadas en el mismo.¹³

En cuanto a las relaciones con el régimen de transparencia fiscal, las sociedades sometidas a este régimen de transparencia no podían acogerse a la compensación de pérdidas puesto que los resultados de éste, ya fuesen pérdidas o ganancias, se imputaban directamente a los socios.¹⁴

Aunque esta regla tiene como excepciones los casos de que las pérdidas fuesen de ejercicios anteriores a la aplicación del régimen de transparencia, o que las pérdidas procediesen de los ejercicios anteriores a aquél en el que el socio adquirió su participación en la sociedad.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, aunque se mantiene en la misma línea que la anterior introduce importantes novedades, las cuales se citan a continuación.

1. Ampliación del plazo para efectuar la compensación, que pasa de cinco a siete años.
2. Cautelas a la compensación en sociedades adquiridas con pérdidas pendientes de compensar.
3. En las sociedades de nueva creación, el plazo para la compensación se inicia en el primer ejercicio que obtengan beneficios.

¹³ Artículo 157 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁴ Artículo 373 del citado Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

4. El anterior beneficio se extiende a la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de estas actividades.
5. Además, la disposición transitoria duodécima fija el procedimiento para saldar las pérdidas pendientes de compensar en la fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995.

En cuanto al plazo me parece interesante indicar que quizás se dé una desigualdad entre derechos y obligaciones, puesto que si las organizaciones empresariales luchan porque se amplíe el plazo de compensación de bases imponibles negativas y se reduce el plazo de prescripción, puede existir una desigualdad entre derechos y obligaciones, ya que el plazo de compensación es de siete años y el de prescripción es de cuatro años.

En cuanto a la limitación de la compensación en los casos de sociedades adquiridas con bases imponibles pendientes de compensar es del todo lógico para evitar cualquier picaresca. Con objeto de evitar cualquier tipo de fraude se establecieron determinadas cautelas, recogidas en el artículo 23.2¹⁵, con el siguiente alcance:

“La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurran las siguientes circunstancias:

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posteridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.*
- b) Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por 100 en el momento de la conclusión del periodo impositivo al que corresponde la base imponible negativa.*

¹⁵ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- c) *La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.*”

Una mala práctica bastante común era, y es actualmente, la de comprar sociedades con pérdidas. Como medio para disuadir este comportamiento se aplicaba el artículo citado anteriormente, para así reducir las posibles pérdidas a compensar en la diferencia entre lo que el nuevo socio accionista paga por su adquisición y el valor de las aportaciones que los anteriores socios hicieron en su momento que se corresponden con la participación adquirida cuando, a la vez, se dan las tres circunstancias a, b y c anteriores.

La Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, con efectos desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2001, que fijó un plazo de compensación de diez años, introdujo un nuevo apartado 5 en el artículo 23 de la Ley 43/1995, que establecía la obligación de acreditar la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas sean del ejercicio que sean “mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales” si el contribuyente pretende su compensación.

El nuevo artículo 23 compensación de bases imponibles negativas¹⁶, establecía:

1. *“Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos”.*

5. *“El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.*

¹⁶ Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Es evidente que a raíz de esta modificación legislativa, la compensación de bases imponibles negativas queda supeditada a la necesaria justificación documental tanto de la procedencia como de la cuantía de las bases imponibles que se pretenden compensar.

Lo que no quedaba tan claro, cuál era la trascendencia temporal de la disposición, es decir, si afectaba únicamente a las bases generadas a partir de su entrada en vigor, a 1 de enero de 1999, o también a las generadas con anterioridad.

Pues bien, para el Tribunal Supremo¹⁷ la norma no puede ser más clara en cuanto señala que la obligación de justificar documentalmente las bases negativas se requiere *“cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”* por lo que resulta de aplicación tanto a las generadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, como a las surgidas con posterioridad.

Además, el Tribunal Supremo puntualiza una cosa más, y es que esta interpretación de la extensión de los efectos de la modificación establecida por la Ley 40/1998 no lesiona el principio constitucional de irretroactividad, en la medida en que no estamos ante un derecho adquirido, como es el derecho a la compensación, sino que se trata de una mera expectativa, categoría a la que la doctrina del Tribunal Constitucional excluye de la aplicación del principio de irretroactividad¹⁸.

De este modo, lo que señala el artículo 23 de la Ley 43/1995, es que lo que se reconoce al contribuyente es una mera facultad o posibilidad de actuar inserta en la relación jurídico tributaria y que solo puede hacerse efectiva desde dentro de la misma y con subordinación a ella y a su normativa que, en este caso, y a partir de 1 de enero de 1999, exige no sólo el presupuesto esencial de la generación de bases imponibles positivas, sino la justificación de las que tuvieran carácter negativo, mediante la contabilidad y sus soportes documentales. Se trata en definitiva de una norma plenamente constitucional.

¹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2012, Fundamento Jurídico Tercero.

¹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo 8 de julio de 2010, Fundamento Jurídico Cuarto.

La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con efectos a partir de 1 de enero de 2002, estableció el referido plazo de compensación en quince años, dando una nueva redacción al artículo 23.

Con la Ley 24/2001, no es suficiente con la existencia de bases imponibles negativas, es preciso que las bases imponibles negativas hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación. Con ello se cierra el paso a la compensación de bases imponibles no declaradas y no liquidadas o incluidas en la declaración-liquidación. El artículo 25.5 del cuerpo legal citado indicaba:

“El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron

Con el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del Sistema Nacional de Salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, con efectos a partir de 1 de enero de 2012, el plazo de compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto de Sociedades se amplió en tres años. Elevando el plazo de quince años a dieciocho años.

Esta modificación afectaba a todos los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades con independencia del volumen de operaciones y del importe neto de la cifra de negocios del ejercicio previo.

Aunque la normativa establecía que el plazo de dieciocho años para la compensación de bases imponibles negativas, también de aplicación a las bases imponibles negativas que estuviesen pendientes de compensar al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2012.

Esto suponía que aquellas bases imponibles negativas que se hubiesen generado en el ejercicio 1997 y que estuvieran pendientes de compensación al inicio del ejercicio 2012, podrían ser compensadas hasta el periodo impositivo 2015.

Aunque se puede observar que el plazo de ampliación de quince a dieciocho años no afectaba a las bases imponibles negativas acreditadas en el ejercicio 1996, puesto que las mismas no estarían “vivas” al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2012.

Por lo tanto se llega a la conclusión de que las bases imponibles negativas del año 1996 que no pudieron aprovecharse en el año 2011, se perdieron para siempre, puesto que a las mismas no les afectaba el régimen transitorio.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, incorpora numerosas modificaciones en el Impuesto de Sociedades.

Una de las más importantes a destacar es la referente a la compensación de bases imponibles negativas, que queda regulada en los siguientes términos:

1. Ya no se establece ningún límite temporal, y por lo tanto la empresa podrá compensar las bases imponibles negativas sin límite temporal alguno. Esta ampliación del plazo no sólo es aplicable a las bases imponibles negativas que se generen a partir de ahora, sino también a las bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del ejercicio 2015. De esta forma las sociedades podrán compensar de forma indefinida todas las bases imponibles negativas generadas a partir de 1997.
2. Otro cambio fundamental es que la Administración Tributaria dispondrá de un plazo de diez años para comprobar la procedencia de la compensación. Siguiendo el criterio del Tribunal Supremo, se establece que el derecho de la Administración Tributaria para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los diez años, por lo tanto el plazo se amplía de cuatro a diez años, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Nuevamente se ha de referir a la posición “dominante” por parte de la Administración Tributaria con respecto al contribuyente. Si, por ejemplo, en la Ley 43/1995 se indicaba que existía una disparidad entre las obligaciones y derechos al establecerse un derecho de siete años a su compensación y en cambio un derecho de cuatro años por parte de la Administración para poder comprobar la compensación de bases imponibles negativas, con la actual Ley del Impuesto de Sociedades se mantiene, pero al aumentar el plazo a diez años tiene su lógica para que no sea tan “distante” la diferencia entre derecho, es decir de forma indefinida, y obligación, que es la posible comprobación por parte de la Administración Tributaria ahora de diez años.

Transcurrido el plazo de diez años, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretende son procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil. Este cambio también afecta a las comprobaciones que finalicen a partir del 1 de enero de 2015.

III- Finalidad de la compensación de bases imponibles negativas

Partiendo de una concepción más bien teórica, se puede interpretar que las empresas juegan un papel fundamental en la sociedad y condicionan las expectativas, y la vida de los individuos que, como agentes económicos, están en permanente interacción con todo tipo de organizaciones, ya sea como consumidores, trabajadores, inversores o ciudadanos que se benefician de estas instituciones.

Las empresas son creadoras de riqueza e innovaciones para la colectividad, siendo necesario comprenderlas como una institución fundamental en el progreso económico y desarrollo de la comunidad. La actividad empresarial genera riqueza que se puede contabilizar por el valor añadido, el cual se define como la diferencia entre el valor monetario de la producción empresarial y el valor monetario de los bienes y servicios adquiridos a otras unidades productivas. *“La actividad de la empresa consiste en la*

gestión de una organización de diversos recursos par la obtención de diversos productos”¹⁹

Por otra parte, la mayoría de las empresas se constituyen por tiempo indefinido, y en consonancia con lo indicado anteriormente con respecto al papel tan fundamental que representan, para el progreso de la sociedad, se tienen que buscar los mecanismos para que puedan “subsistir” teniendo en cuenta los ciclos económicos negativos que pueden surgir.

Es por ello que la compensación de las pérdidas obtenidas puede llegar a ser una necesidad para la subsistencia de la empresa, y quizás también se puede ver desde un punto de vista de justicia. La relevancia de la compensación de bases imponibles negativas se manifiesta en el hecho de que la mayoría de países tienen previsto algún sistema de compensación de pérdidas.

En cuanto a que la compensación de bases imponibles negativas es quizás un hecho de justicia, que se exterioriza en que el resultado de una sociedad en un período impositivo únicamente refleja la diferencia entre los ingresos y los gastos en ese período de tiempo pero no refleja “cómo va” realmente la empresa teniendo en cuenta que en principio lo más normal es que su vida sea indefinida.²⁰

“La renta obtenida por una sociedad es una magnitud flujo, que se produce a lo largo del tiempo, solamente se puede determinar de una manera exacta al final de su existencia, por la diferencia de todos los ingresos y gastos habidos en su vida. La legislación fiscal acota períodos de tiempo para determinar la renta correspondiente a ese lapso de tiempo; es lo que conocemos como período impositivo, que de acuerdo con el artículo 27²¹ coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, sin que pueda

¹⁹ Cuervo García, A., y Vázquez Ordás, C.J.: Introducción a la Administración de Empresas, edit. Thomson-Civitas, Madrid, 2006, pág. 51.

²⁰ Auerbach y Poterba: “Tax-loss Carryforwards and Corporate Tax Incentives”, Effects of taxation on Capital Accumulation, Feldstein. NBER, 1987, págs. 305-343.

²¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

exceder de 12 meses. La finalización del período impositivo marcará el devengo del impuesto”²²

Es decir, si la empresa obtiene una base imponible positiva debe tributar en función del sistema de liquidación del impuesto, pero en cambio si la base imponible es negativa no recibe ningún tipo de ayuda por parte de la Administración Tributaria. Siendo quizás una razón de justicia la compensación de pérdidas.

Puesto que si primase el principio de independencia de los períodos impositivos las pérdidas sufridas por la sociedad se mantendrían. En suma, la compensación de bases imponibles negativas debe adquirir dentro de nuestro ordenamiento tributario la consideración de un crédito de impuesto que nace al establecerse una excepción al principio de independencia de los períodos impositivos.²³

Por otra parte, es interesante resaltar lo indicado en el artículo 10.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades *“la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores”*.

Analizando el citado artículo el legislador reconoce el principio de independencia de los períodos impositivos,²⁴ en virtud de ellos los ingresos y los gastos se han de integrar en la base del período impositivo en el que se hubiesen devengado, conforme a las reglas de imputación temporal que se establecen en el artículo 11 de la vigente Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades.

²² Blas Soria, J.: El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC, edit. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009, pág. 126.

²³ En la nota tercera, ya se indicó que el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su sentencia de 17 de septiembre de 2010, Fundamento Jurídico Quinto, consideraba que cuando se producía una falta de coincidencia entre las bases imponibles negativas declaradas por la entidad a compensar en ejercicios posteriores con las bases objeto de compensación la práctica de dicha compensación resultaba improcedente. En una línea similar se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en su sentencia de 19 de diciembre de 2008, Fundamento Jurídico Segundo.

²⁴ Aparicio Pérez, A.: Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, en La imposición de la Renta en la Ley de reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, Servicio de publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1994, pág. 384.

Se establece una excepción al citado principio de independencia de los períodos impositivos, permitiendo que la renta imputable a un determinado período impositivo pueda verse minorada por las bases imponibles negativas cuantificadas para períodos impositivos anteriores. Excepción que, como se ha indicado anteriormente, tiene su fundamento en que las sociedades no sufran una mayor carga impositiva.

El motivo por el que las sociedades no sufren una mayor carga impositiva, se puede analizar comparando la carga impositiva que hubiesen soportado si hubiesen realizado un hipotético único pago al finalizar su existencia, con los que hubiesen soportado en todos los periodos impositivos sin que hubiesen podido compensar sus bases imponibles negativas.

Ya que como es evidente todo el cómputo de gastos e ingresos se habría calculado durante el periodo de toda su existencia y de esta manera no habría la problemática que genera la individualización de períodos impositivos, en el caso de no existir este “mecanismo” de compensación de bases imponibles negativas.

En síntesis, la finalidad de la compensación de bases imponibles negativas es la de que las empresas no tributen en exceso por una renta que no han obtenido, ya que esto podría tener un difícil encaje constitucional,²⁵ con ello se puede contribuir a que estas puedan perdurar en el tiempo (a veces incluso poder subsistir) porque sería injusto que tuviesen que “cerrar” por una situación coyuntural cuando en otro momento han dado beneficios y estos han tributado a la Administración Tributaria. Lo justo y equitativo es que puedan compensar los períodos “malos con los buenos”. Y, por último, el que nuevos inversores puedan decidir invertir en la empresa.

²⁵ El artículo 31 de la Constitución española establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá, alcance confiscatorio”

IV- Régimen jurídico mercantil de la compensación

Debemos aclarar que lo que se compensan son las bases imponibles negativas y no las pérdidas contables. Por consiguiente, vemos que no es lo mismo el concepto de bases imponibles negativas, que el de pérdidas contables, aunque el uno no se contrapone al otro.

Pont Mestres entiende que una cosa es la compensación de bases imponibles negativas y otra la compensación de pérdidas contables. Ambas se distinguen porque la compensación de bases imponibles negativas es un sistema de determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades, que se caracteriza por la ruptura de la independencia anual del período impositivo y la toma en consideración, para la fijación de la base, de períodos plurianuales. En cambio la compensación de pérdidas contables consiste en la reposición o sustitución, con cargo a resultados o fondos propios, o mediante el reintegro de los accionistas de las minoraciones de capital generadas por las pérdidas resultantes de la gestión social.²⁶

La compensación de bases imponibles negativas y la compensación de pérdidas contables son, por lo expuesto, dos figuras jurídicas distintas, que como ya se ha adelantado son perfectamente compatibles. La compensación de bases imponibles negativas tiene un alcance estrictamente fiscal o tributario, y se limita a la determinación de la base imponible del impuesto. Por el contrario, la compensación de pérdidas contables tiene un objetivo claramente mercantil, y lo que trata es de restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido a consecuencia de las pérdidas.

Por ello la compensación de bases imponibles negativas es una institución compatible con la de compensación de pérdidas contables con cargo a reservas o al capital, ya que para que se realice la compensación de bases imponibles negativas, la Ley del Impuesto de Sociedades no exige la compensación económica de las pérdidas con cargo a los

²⁶ Gallizo Larraz, J.L.: Distribución de Beneficios y Compensación de Pérdidas, edit, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Hacienda, 1993, pág. 33.

resultados del ejercicio. Es más, incluso es posible realizar la distribución de todos los beneficios, siempre y cuando no se oponga a la legislación mercantil,²⁷ sin que ello impida en la liquidación del impuesto, la compensación de bases imponibles negativas.

En un sistema de compensación de bases imponibles negativas hacia atrás y que crease un derecho a la inmediata devolución de las cuotas tributarias ya ingresadas, no existiría inconveniente alguno de hablar de un derecho de crédito de impuesto siguiendo las más recientes elaboraciones sobre esta figura en nuestra doctrina.²⁸

Entre este sistema y el contemplado en nuestro ordenamiento se sitúa el sistema francés, en el que el derecho a compensar alcanza un cierto contenido crediticio en cuanto que si bien no se genera un derecho a la devolución inmediata frente a la Administración Tributaria, la norma sí garantiza la devolución en el momento en que habiendo transcurrido el plazo de compensación hacia delante, esta haya resultado imposible, con lo que podría decirse que tal derecho de crédito no estaría sujeto a término.

Por el contrario en nuestro sistema de compensación de bases imponibles negativas no existe un reconocimiento del carácter crediticio de tal derecho, al menos no en el momento en que se genera la base imponible negativa y más allá de lo que quizás no sea sino una simple expectativa, es decir la posibilidad de minorar una deuda tributaria del obligado administrado en el caso de una futura generación de rentas positivas.

Así decía González García mucho antes de la aprobación del Plan General de Contabilidad de 1973, aprobado por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero que *“desde un punto de vista fiscal, podría entenderse que la compensación de pérdidas concedida supone el reconocer tácitamente un crédito al impuesto, que puede devolverse poco a poco en los cinco ejercicios siguientes”*²⁹

²⁷ Borrás Amblar, F., y Navarro Alcázar, J.V.: Impuesto sobre Sociedades (I), Régimen General Comentarios y Casos Prácticos, edit, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009, pág. 568.

²⁸ Sanz Gadea, E.: La compensación de pérdidas, Impuesto sobre Sociedades (II), edit, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, págs. 23-24.

²⁹ González García, A.L.: El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad, edit, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1979, págs. 73-74

Siguiendo tal razonamiento, si el actual Plan General de Contabilidad establece el tratamiento contable al que se refería el autor, se podría llegar a la conclusión de que al menos dicha perspectiva sí le estaría confiriendo la condición de derecho de crédito frente a la Administración Tributaria.

El Plan General Contable recoge la subcuenta 4745 “crédito por pérdidas a compensar del ejercicio”, destinada a recoger el importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación que se cargará mediante abono correlativo en la cuenta 630, “Impuesto sobre beneficios”, que actúa en el ejercicio como cuenta de ingresos.

La lógica de este asiento contable reside en el hecho de que si el devengo de una cuota en el período impositivo supone de acuerdo con el Plan General Contable, un gasto contable más, la generación del derecho a compensar sería un ingreso que, de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, se imputaría al ejercicio en que se genera.³⁰ Aunque obviamente ello depende de que el derecho se entienda efectivamente nacido en ese momento.

Pero siguiendo el Plan General de Contabilidad debemos plantearnos ahora que es lo que se puede entender de forma jurídica como crédito fiscal. Si lo entendemos en su sentido estricto siendo deudor la Administración Tributaria, entonces debemos rechazar la idea de que la compensación de bases imponibles negativas pueda dar origen a un crédito fiscal. Puesto que es del todo ficticia la idea de que un contribuyente pueda compensar sus deudas tributarias.

Ahora bien, si rechazando el planteamiento anterior pensamos que crédito fiscal es cualquier facultad del obligado administrado de cuyo ejercicio se deriva una minoración de la deuda tributaria que le hubiese correspondido por aplicación del tipo de gravamen

³⁰ Segarra Tormo, S.: Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades, edit, Revista Economía Industrial, Madrid, 1999, pág. 153.

a la renta del período impositivo, entonces la compensación de bases imponibles negativas podría ser considerada como un crédito fiscal.³¹

V-Plazo de compensación de las bases imponibles negativas

Como hemos ido analizando desde la Ley 61/1978 que fijaba un plazo para la compensación de cinco años, se han ido produciendo modificaciones que han ampliado el plazo de compensación, lo cual resulta muy beneficioso para las sociedades.

Así, la Ley 43/1995 estableció un plazo de siete años, que posteriormente fue ampliado a diez mediante la Ley 40/1998, y a quince años con la Ley 24/2001. Posteriormente, el Real Decreto 9/2012 indicó un plazo de dieciocho años, y actualmente con la Ley 27/2014 ya no se establece ningún límite temporal.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto de Sociedades sustituye a la anterior normativa reguladora de este impuesto, aprobada por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. La entrada en vigor se previó para periodos impositivos que comiencen a partir de 1 de enero de 2015.

Una de las novedades más importantes es la eliminación de cualquier límite temporal para la compensación de bases imponibles negativas. Con la regulación anterior se fijaba un límite temporal de dieciocho años, de aquí la importancia de la reforma, puesto que no estamos en el caso de las leyes anteriores que ampliaban el plazo, sino que esta nueva regulación ha eliminado cualquier límite temporal.

De esta forma cualquier empresa o sociedad podrá compensar de forma indefinida todas las bases imponibles negativas que se generen a partir de la entrada en vigor de la nueva normativa del impuesto. Además es aplicable a las bases imponibles negativas que estén pendientes de compensar al inicio del ejercicio 2015.

³¹ Colmenar Valdés: La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades, edit, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 127.

Así las empresas o sociedades podrán compensar de forma indefinida todas las bases imponibles negativas generadas a partir de 1997.

Por otra parte, como ya se ha indicado anteriormente la Administración Tributaria tiene derecho a comprobar estas bases negativas durante 10 años. Pasado este plazo prescribirá el derecho de la Administración para realizar la comprobación y deberá admitir la compensación si el contribuyente acredita la existencia y cuantía de la misma con la autoliquidación y con la contabilidad depositada en el Registro Mercantil.

Otra cuestión interesante es que ya no afecta la diferencia que pudiese existir entre períodos impositivos y años. El supuesto más general es que el período impositivo coincida con el año natural. Pero, como es conocido, la sociedad en el desarrollo de su función puede realizar cambios en su ejercicio social acortando por ejemplo los periodos impositivos y no siendo estos coincidentes con el año natural.

Con la legislación anterior una sociedad si había acortado el tiempo de su período impositivo disponía de dieciocho períodos impositivos para poder compensar sus bases imponibles negativas, pero no de dieciocho años. Como vemos estas consideraciones ya no son relevantes con la nueva normativa.

VI- Cuantía de la compensación

En primer lugar, nos podríamos plantear si la compensación de bases imponibles negativas es un derecho, o bien si es una obligación. Si entendemos que es un derecho entonces le corresponde al contribuyente dentro de los límites establecidos en la normativa del impuesto, la decisión o no de compensar las bases imponibles negativas, y en qué cuantía. Podría interesar al contribuyente el no hacer uso de la compensación puesto que prefiere hacer uso de alguna bonificación, ya que la bonificación puede “perdersé” si no hace uso de ese derecho y, en cambio, la compensación se puede demorar.

Lo indicado en el párrafo anterior es lo que se denomina planificación fiscal. La planificación fiscal no es más que un comportamiento dirigido a crear situaciones de ventaja patrimonial, dentro de la ley, mediante contratos o acciones. Esta ventaja patrimonial tiene como finalidad el poder conseguir un ahorro impositivo por comparación con el importe que habría sido exigido de no llevar a cabo esas acciones o contratos.

Por el contrario, si la compensación de bases imponibles negativas se contempla como una obligación, las pérdidas necesariamente deberán de compensarse con los primeros beneficios obtenidos en los ejercicios sucesivos en los que se obtengan.

Se aprecia que en este caso ya no existe la posibilidad de hacer uso de una planificación fiscal, la cual es totalmente lícita y cuya actividad se traduce en que el obligado sujeto pasivo obtenga un menor pago de impuestos. La única posibilidad que tendría el contribuyente sería la de hacer caso omiso de la normativa que le obliga a compensar las bases imponibles negativas con los primeros beneficios. Lo cual ya no sería lícito puesto que con argucias evitaría una obligación, que aunque pueda ser visto como una especie de planificación fiscal, estaríamos ante unas acciones lo más alejadas del verdadero concepto de planificación fiscal, y que en este caso ya no sería lícita. Rosembuj, Herrera Molina y Martín Fernández utilizan un concepto parecido para definir la expresión elusión fiscal.³²

³² El género de todos los comportamientos o acciones dirigidos a crear situaciones de ventaja patrimonial para los interesados deducida de sus propios actos o contratos, que se preconstituyen con la regla exclusiva de la finalidad fiscal. Vid, T. Rosembuj: El fraude de la ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario, Madrid, Marcial Pons, 1999, pág.102 y Herrera Molina P.M. y Martín Fernández y. El fraude a la ley tributaria en el Derecho español, en M.T. Soler Roch y F. Serrano Antón (dirs.): Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario, Madrid IEF, 2002, pág. 20. J. Martín Fernández también lo define así en “El negocio en fraude de la Ley Tributaria”, BICAM, nº 16, 2000, pág.139.

El concepto más adecuado para esta segunda posibilidad sería la de elusión fiscal. Puesto que existe un artificio o ardid, mediante el abuso a la ley tributaria,³³ para conseguir una menor carga impositiva mediante el fraude o el engaño.

Por todo lo expuesto anteriormente es evidente que la compensación de bases imponibles negativas es un derecho del contribuyente que en cada ejercicio puede efectuar en la proporción que estime conveniente, incluso si la base imponible negativa proviene exclusivamente de ajustes extracontables,³⁴ pero respetando los siguientes límites:

La compensación no puede exceder de la renta positiva derivada de las operaciones del ejercicio, pues el artículo 10.1 del Impuesto de Sociedades declara:

“La base imponible negativa estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores”

La compensación se realiza una vez practicados los ajustes positivos y negativos al resultado contable que procedan de la aplicación de la normativa del Impuesto de Sociedades.

Por otra parte el artículo 26.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades indica:

“Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación”

³³ Palao Taboada, C.: La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, edit, Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 234.

³⁴ Memento Práctico Francis Lefebvre, Contable, 2011, Madrid, pág. 523.

De esta manera se establece un límite a la compensación de las bases imponibles negativas del setenta por ciento de la base imponible previa a la reducción de la reserva de capitalización y a su compensación para todo tipo de sociedades.

De forma transitoria para los periodos impositivos que se hubiesen iniciado dentro de los años 2013, 2014 y 2015 este límite es del veinticinco o del cincuenta por ciento, según el importe neto de la cifra de negocios de la entidad, siempre que de forma respectiva supere los sesenta o los veinte millones de euros. En todo caso se podrá compensar hasta un millón de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del obligado administrado. Las bases imponibles negativas no se tendrán en cuenta respecto del importe de un millón de euros. Tampoco se aplicará el límite absoluto de un millón de euros cuando se extinga la entidad, salvo que la extinción se produzca por operaciones de reestructuración con aplicación del régimen especial.

Si el periodo impositivo tuviese una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el periodo impositivo, con el límite de un millón de euros será proporcional a la duración del periodo impositivo respecto del año natural.

El límite establecido de un millón de euros, no será de aplicación en el caso de entidades de nueva creación en los tres primeros periodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

VII- Bases imponibles negativas que resultan no compensables

No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:³⁵

³⁵ Anton Basanta, A. y otros: “Determinación de la base del Impuesto (IV)”, Manual del Impuesto sobre Sociedades, edit, Cuatrecasas, Madrid, 2001, pag. 172.

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiera sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- b) Las personas o entidades indicadas anteriormente si hubiesen tenido una participación inferior al veinticinco por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- c) Cuando la entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
- No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los tres meses anteriores a la adquisición. (anteriormente se indicaba que la entidad no hubiese realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social)³⁶
 - Realizara una actividad económica en los dos años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinará, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al cincuenta por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los dos años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en el CNAE³⁷
 - Se trate de una entidad patrimonial, es decir aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.
 - La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por no presentar la declaración durante tres periodos impositivos consecutivos.

³⁶ Hay actividad económica si existe utilización de medios materiales y personales para el lanzamiento de un producto aunque no haya ingresos por ser una actividad preparatoria (DGT, CV 4-5-07)

³⁷ Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

La finalidad del cumplimiento de los supuestos indicados anteriormente no es otra que la de evitar la adquisición de sociedades inactivas o prácticamente inactivas con bases imponibles negativas. Dichas medidas inciden en la lucha contra el fraude fiscal.

Por lo tanto de darse las circunstancias indicadas anteriormente el importe de las bases imponibles negativas con derecho a compensación se reduce en la diferencia positiva resultante entre el valor de las aportaciones de los socios correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición.³⁸

Se debe advertir que son dos las variables susceptibles de cuantificación de cara a establecer por diferencia entre ellas el importe en el que habrá de reducirse el derecho a la compensación de bases imponibles negativas.

De una parte el valor de las aportaciones de los socios correspondiente a la participación adquirida por cualquier título. *“Para llevar a cabo la cuantificación de esta primera variable se deberá de tomar en consideración el conjunto de las aportaciones realizadas por todos los socios anteriores que proporcionalmente correspondan a la participación adquirida, cualquiera que sea el título de la aportación, esto es ya se trate de aportaciones de capital, de prima de emisión o de una aportación destinada al reintegro de pérdidas.”*³⁹

Con respecto al precio de adquisición de la participación, que es la segunda de las variables, nos cabe plantearnos el caso de que el control de la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad haya sido alcanzado a lo largo de sucesivas operaciones. Entonces debemos plantearnos si debemos atender a la participación total conjunta adquirida a través de las sucesivas operaciones de compra de participaciones, o por el contrario bastaría con tener en cuenta aquella que posibilita alcanzar el control mayoritario de la entidad adquirida por el nuevo socio. *“Lo más adecuado sería estar a la participación conjunta adquirida a través de las sucesivas*

³⁸ Memento Práctico Francis Lefebvre, Fiscal, 2014, Madrid, pág. 602.

³⁹ Calvo Verger, J.: La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades. Actum Fiscal, número 61, marzo 2012, pág. 2.

operaciones de compra realizada, siempre y cuando las mismas tengan lugar con posterioridad a la conclusión del periodo impositivo al que corresponda la base imponible negativa cuyo derecho a la compensación se cuestiona."⁴⁰

Otra cuestión que cabe plantearse es qué sucedería en el caso de que las bases imponibles negativas cuyo derecho a compensación es objeto de limitación procediesen de diferentes ejercicios. Y por lo tanto se plantearía la duda de a qué período impositivo habría que imputar el importe de la reducción del derecho a su compensación. Nuevamente lo más lógico es que se debe efectuar un reparto proporcional en función de la cuantía de las bases imponibles negativas correspondientes a cada período impositivo.

Con la regulación anterior de la Ley de Sociedades, el punto de vista más lógico desde el interés propio de la sociedad sería el de pretender imputar la reducción al período impositivo más antiguo, ya que presentará un límite temporal para la compensación menor. Pero como ya no existe límite temporal para la compensación ya no es necesario atender a este razonamiento.

VIII-Acreditación de las bases imponibles negativas

Dado que actualmente no existe ningún límite temporal para la compensación de bases imponibles negativas, este plazo excede de los diez años a los que tiene derecho la Administración Tributaria para poder comprobarlas.

Es por ello que una vez transcurrido el plazo de diez años de comprobación, se imponen al contribuyente una serie de cargas al objeto de ejercer el derecho a la compensación. En este sentido el contribuyente debe acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda realizar, para ello debe exhibir a la Administración Tributaria la correspondiente liquidación o autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

⁴⁰ *Ibíd*em

En otras palabras, el contribuyente debe conservar las pruebas que acrediten el derecho a la compensación de bases imponibles negativas mientras no haya prescrito la acción de comprobación del último período impositivo en el que se hayan compensado tales bases negativas.⁴¹

Si echamos un poco la vista atrás a la antigua Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, la disposición final 23.3 indicaba lo siguiente *“El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”*.

Por otra parte, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, introdujo mediante el artículo 25.5 lo siguiente *“el sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en el que se originaron”*.

Por último, la actual normativa del Impuesto 27/2014, en el artículo 26.5 indica: *“el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación*

⁴¹ Memento Práctico Francis Lefebvre, Impuesto sobre Sociedades, 2014, pág. 515. Precisiones: La determinación de una deuda tributaria de un ejercicio no prescrito implica la posible investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores (TEAC 16-5-89). No obstante, el Tribunal Supremo ha entendido que habiendo prescrito el derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, son inatacables tanto los supuestos o elementos de hecho que sirvieron de soporte a la declaración liquidación presentada como la aplicación de la norma que en ella se hizo y el importe de la deuda tributaria obtenida, no siendo admisible que en siguientes ejercicios económicos se pretenda comprobar y modificar el valor de los bienes y elementos integrantes de aquella (en nuestro caso, las bases imponibles negativas que resultaron de dicha declaración). (Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 1991, Fundamento Jurídico Primero).

Por otra parte, procederá la compensación de bases imponibles negativas cuando las pérdidas se han contabilizado en los resultados del ejercicio y se han puesto de manifiesto a la Administración Tributaria a través de la declaración, aún cuando no se hubiesen saneado financieramente. (Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de octubre de 1998, Fundamento Jurídico Segundo).

pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.”

Como se advierte en la Ley 24/2001 se requiere un mayor número de documentos probatorios que el que se exigía anteriormente en la Ley 40/1998, y hoy en día con la actual normativa se habla incluso de su depósito en el Registro Mercantil.

La normativa reguladora del Impuesto de Sociedades ha ido incrementando la regulación con respecto a la acreditación de las bases imponibles negativas que se quisieran justificar. Cabe entonces plantearse si anteriormente al ser la normativa más liviana la acreditación de bases estaba exonerada de justificación, y ahora no está.

Creo que siempre ha estado sometida a justificación, puesto que aún en el caso de que esta normativa estuviese ausente, el principio general de la carga de la prueba regulado en el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, establece que quien haga valer su derecho debe probar los hechos normalmente constitutivos del mismo.

Por lo tanto, es evidente que un contribuyente siempre que ha pretendido compensar una base imponible negativa ha debido justificar la existencia de la misma; de cualquier manera con el paso del tiempo las leyes del impuesto de sociedades han ido aumentando la carga probatoria que debe aportar el contribuyente.

En relación con lo indicado, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 29 de septiembre de 2008 indicaba: *“que tal y como se deducía ya de la LGT/63 artículo 106.4 y L 43/1995 artículo 23.5, (cuyas dicciones se encuentran recogidas de forma idéntica en la actualidad) para el reconocimiento del derecho a compensar las bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios anteriores han de acreditarse dos elementos, a saber: la procedencia de esas bases negativas y la corrección de la cuantía. Y ello, no ya sólo mediante la aportación de la declaración*⁴²

⁴² En este sentido es aconsejable ver lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 11 de marzo de 2010, relativa a los requisitos necesarios que han de concurrir para la compensación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios anteriores, y de conformidad con la cual resulta necesaria la presentación de una declaración en la que se determine la base negativa, no resultando posible la compensación de bases imponibles no declaradas.

sino también a través de la exhibición de la contabilidad o de aquellos soportes documentales que justifiquen esa base imponible negativa que se pretende compensar, la vía ordinaria para ello es el procedimiento tributario de comprobación o inspección donde los técnicos analizan, no solo las declaraciones- liquidaciones, sino también los soportes documentales y cruzan la información de la que dispongan o la que puedan recabar o solicitar para llegar a una conclusión determinada”.

En la sentencia analizada se daba la circunstancia de que el obligado administrado únicamente había aportado las declaraciones del Impuesto de Sociedades correspondiente a ejercicios anteriores, sin acompañar las declaraciones de la contabilidad, ni de los oportunos soportes documentales.

A consecuencia de ello sólo podía declararse probado como máximo, el importe de las cantidades negativas declaradas en los ejercicios anteriores. Al carecer de los elementos necesarios para contrastar la corrección y certeza de esas bases imponibles negativas, tal y como reconoció el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Además el Tribunal estimó que resultaba probado que el contribuyente había incluido de manera improcedente en su declaración-liquidación del Impuesto de Sociedades una determinada cantidad a compensar derivada de ejercicios anteriores, incurrió en una conducta susceptible de quedar encuadrada dentro del tipo infractor previsto en el artículo 195.1 de la Ley General Tributaria, sin que la aportación de las declaraciones del Impuesto de Sociedades en las que hacía constar los resultados negativos de años anteriores representasen una prueba documental susceptible de tener un valor exculpatario a estos efectos.

En el supuesto en el cual la Administración Tributaria haya comprobado el período impositivo en el que se han generado las bases imponibles negativas practicando la correspondiente liquidación definitiva y las mismas se compensen con posterioridad, la acreditación de tal compensación exigirá presentar dicha liquidación, pero en este caso no tendría sentido exhibir la contabilidad por cuanto que la misma fue objeto de examen en aquella comprobación.

Por el contrario, si no hubo tal liquidación y además ha prescrito la capacidad para poder realizar dicha comprobación, entonces tiene sentido la carga impuesta al

contribuyente, tanto en lo que se refiere a la exhibición de la autoliquidación, como de la contabilidad, de manera que la Administración Tributaria pueda verificar si la contabilidad se ha llevado correctamente, es decir, si se cumplen los requisitos exigidos en la normativa mercantil en materia contable, aun cuando ello no suponga una comprobación de los hechos y operaciones registrados en la contabilidad.

De este modo, si de tal verificación resultan anomalías sustanciales en la contabilidad, ello puede suponer rechazar la compensación practicada por el contribuyente, pues de las pruebas que debe aportar el mismo parece desprenderse que se exige que pueda verificarse fehacientemente el cumplimiento de la llevanza de la contabilidad, y por tanto que el resultado contable debe presumirse que ha sido obtenido de forma correcta, así como la base imponible, al tener como referencia dicho resultado contable.

IX- Los distintos medios de prueba susceptibles de ser utilizados por el contribuyente

Como punto de partida podemos hacer referencia a los indicados en el artículo 106.1 de la Ley General Tributaria, a saber:

“En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”

Las pruebas que se han venido aportado de forma general han sido: las declaraciones tributarias del impuesto, en las cuales se hacen constar las bases imponibles negativas cuya compensación se desea practicar; los libros oficiales de contabilidad, y los correspondientes soportes documentales, como pueden ser las facturas, y los justificantes de los gastos.

El artículo 26.5 de la vigente Ley del Impuesto de Sociedades indica *“el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad durante el citado plazo en el Registro Mercantil.”*

Al referirse el citado artículo a la contabilidad y al Registro Mercantil, está claro que se refiere a los soportes de la contabilidad los cuales tienen que quedar registrados en el Registro Mercantil cuando se realiza el depósito de cuentas. Por ello cualquier contribuyente que pretenda compensar bases imponibles negativas, cualquiera que fuese el período impositivo en que se originaron las mismas, deberá aportar en el procedimiento de comprobación e inspección, como forma de acreditar la procedencia y cuantía, la siguiente documentación: la liquidación o autoliquidación del Impuesto de Sociedades, la contabilidad, y los oportunos soportes contables. En caso de no aportar la documentación anterior, la justificación documental acreditativa de las bases imponibles negativas no se tendría y con ello, en principio no procedería la compensación.

Aunque existe una desconexión entre lo indicado en el párrafo anterior que obliga a presentar un documento, el cual ya figura en los archivos de la Administración Tributaria y el artículo 34.1 h) de la LGT, que permite a los contribuyentes no aportar a los procedimientos tributarios los documentos previamente presentados y que se encuentren en poder de la misma Administración, siempre que el contribuyente indique el día y procedimiento en el que los presentó.⁴³

Pero el precepto legal es claro y preciso, y por ello cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron, el contribuyente deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda con la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad en el Registro Mercantil. Por lo tanto, se plantean tres posibilidades:

La primera, en el caso de que la autoliquidación hubiese sido comprobada, pero el período en el que se originó la pérdida es susceptible de comprobación por no haber transcurrido el período de prescripción, la Administración Tributaria procederá a la comprobación de los períodos impositivos posteriores.

⁴³ Además debemos tener presente que el artículo 30 del Código de Comercio establece la obligación de conservar la documentación contable durante un plazo de seis años contados desde el último asiento realizado.

La segunda, si el período impositivo en el que se originó la pérdida no es susceptible de comprobación por haber transcurrido el período de prescripción, corresponde al contribuyente exhibir la autoliquidación, la contabilidad y sus soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio o período impositivo al que los mismos correspondan.

La tercera, si el contribuyente no cumple con la carga que se le impone, perderá el derecho a la compensación y no podrá excusarse en el transcurso del plazo establecido para la conservación de la contabilidad por las normas mercantiles.

El precepto anterior se refiere a una obligación de acreditación, y no propiamente a la facultad de comprobar de la Administración Tributaria. Sin embargo, a juicio del TEAC carece de razón de ser el establecimiento de dicha obligación si la Administración no puede contrastar la base o la cuota acreditada por el contribuyente.

Y como consecuencia de lo anterior, estima el TEAC en su Resolución de 13 de mayo de 2009, que si el precepto obliga al sujeto pasivo a acreditar las bases imponibles negativas cualesquiera que fuese el ejercicio en el que se hubiesen originado mediante la contabilidad y los soportes de ésta, dicha obligación no tiene otra finalidad que posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases por la Inspección cuando estas procedan de un ejercicio prescrito, compensándose en el ejercicio inspeccionado.

Se trata además de un criterio que ha defendido la DGT el 26 de mayo de 2000, en la que señala *“las bases imponibles negativas que se compensen deberán ser acreditadas por el propio sujeto mediante la aportación de la contabilidad y de los soportes documentales correspondientes, con independencia del ejercicio de que procedan, esto es, aun cuando aquéllas se hubieran generado en un período impositivo prescrito.”*

Como conclusión final se indica que la facultad de comprobación de la Inspección no está sujeta a prescripción. La actividad que está sujeta a prescripción es la determinación de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, así como la de exigir el pago.

X- Conclusiones

Como se puede apreciar todas las reformas fiscales del Impuesto de Sociedades han ido aumentando el plazo para la compensación de bases imponibles negativas, el cual con la última redacción de la Ley 27/2014 no ofrece límite temporal. La ampliación del intervalo temporal en el que las empresas pueden proceder a aplicar la compensación de bases imponibles negativas es muy beneficioso para las sociedades, en especial para aquellas que perderían el derecho a compensar por la finalización del plazo permitido.

Por otra parte, viendo el importante papel que representan las empresas en la sociedad a la hora de ser fuentes de creación de riqueza, el que puedan compensar sus pérdidas de forma indefinida en el tiempo es algo fundamental para su subsistencia, puesto que si no se diese esta institución de la compensación, una mala racha puntual podría acabar con la existencia de la empresa. Cuando su finalidad en principio es que su vida sea prácticamente indefinida.

Además, se puede apreciar que la gran parte de los países de nuestro entorno reconoce la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas. Este hecho se refleja en la competencia existente entre los países por atraer empresas a su territorio, en un espacio de competencia en el cual la planificación fiscal puede hacer más interesante invertir en un país provocando que poco a poco se vayan homogenizando las legislaciones fiscales.

Por otra parte, el hecho de que las bases imponibles no tengan límite temporal es además una cuestión de justicia puesto que se deben tener en cuenta todas las diversas etapas por las que atraviesa una empresa y no aislar los períodos impositivos. Si hacemos una comparación de lo que una empresa tributaría a lo largo de toda su vida aislando los períodos impositivos y no aislándolos podemos comprobar que con la segunda posibilidad tributaría menos.

En cuanto a que la compensación de bases imponibles negativas permita que las empresas trasladen a ejercicios futuros sus bases imponibles negativas sin límite temporal es algo positivo, pero creo que el legislador se ha excedido en cuanto al período de tiempo en el cual puede comprobar las bases, puesto que diez años es algo excesivo. Teniendo en cuenta, además, que se ha ido acortando el período de

prescripción en el cual una liquidación o autoliquidación puede ser comprobada por la Administración Tributaria.

Es por lo que pienso que el período de comprobación de diez años de las bases imponibles negativas debería de coincidir con el periodo de prescripción general de cuatro años, además de otras particularidades existentes como la conservación de seis años de la contabilidad que establece el Código de Comercio. Por razones de seguridad jurídica y equidad debería existir una homogenización de estos aspectos.

XI- Bibliografía

ANTÓN BASANTA, A. Y OTROS: “Determinación de la base del Impuesto (IV)”, Manual del Impuesto sobre Sociedades, edit, Cuatrecasas, Madrid, 2001.

APARICIO PÉREZ, A.: “Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas”, en La imposición de la Renta en la Ley de reforma del Sistema tributario de 11 de junio de 1964, Servicio de publicaciones de la Universidad de Oviedo, Oviedo, 1994.

AUERBACH Y POTERBA: “Tax-loss Carryforwards and Corporate Tax Incentives”, Effects of taxation on Capital Accumulation. Feldstein. NBER, 1987.

BLAS SORIA, J.: El cálculo del Impuesto sobre Sociedades con el nuevo PGC, edit. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009.

BORRÁS AMBLAR, F. Y NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: “Compensación de bases imponibles negativas”, Impuesto sobre Sociedades, Régimen General, I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2009.

CALVO VERGER, J.: “La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades”, Actum Fiscal, nº 61, marzo 2012.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FERREIRO LAPATZA, J.J., MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Y PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial, Sistema tributario los tributos en particular*, edit, Marcial Pons, Madrid, 2003.

COLMENAR VALDÉS: *La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre sociedades*, edit, Aranzadi, Madrid, 1997.

CUERVO GARCÍA, A., Y VÁZQUEZ ORDÁS, C.J.: *Introducción a la Administración de Empresas*, edit. Thomson-Civitas, Madrid 2006.

GALLIZO LARRAZ, J.L.: *Distribución de Beneficios y Compensación de Pérdidas*, edit, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Hacienda, 1993.

GONZÁLEZ GARCIA, A.L.: *El Impuesto sobre Sociedades y el Plan General de Contabilidad*, edit, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1979.

MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., Y CAYÓN GALIARDO, A.: *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, Thomson-Aranzadi, Cigur Menor (Navarra), 2005.

SANZ GADEA, E.: “la compensación de pérdidas”, *Impuesto sobre sociedades (II)*, ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

SEGARRA TORMO, S.: *Compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades*, edit, revista Economía Industrial, Madrid, 1999.

PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, edit, Lex Nova, Valladolid, 2009.

MANUAL PRÁCTICO IMPUESTO DE SOCIEDADES 2014, Agencia Tributaria.

MEMENTO PRACTICO FRANCIS LEFEBVRE, Fiscal, 2014, Madrid.

MEMENTO PRACTICO FRANCIS LEFEBVRE, Impuesto sobre Sociedades, 2014,
Madrid.

MEMENTO PRACTICO FRANCIS LEFEBVRE, Contable, 2014, Madrid.