

Nota Informativa nº 66/2017

Valencia, a 15 de Septiembre de 2017

LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS ES UNA “OPCIÓN”. CASOS EN LOS QUE LA AEAT Y EL TEAC DESESTIMAN SU APLICACIÓN EN BASE AL ARTÍCULO 119.3 LGT

Te advertimos que la AEAT está iniciando procedimientos de comprobación y sancionador a aquellas entidades que, habiendo presentado fuera de plazo la declaración anual del Impuesto sobre Sociedades (IS), hayan aplicado bases imponibles negativas (BINs) de ejercicios anteriores, rechazando la aplicación de tales BINs en ese ejercicio concreto, en virtud de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) basada en el *artículo 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT)*, el cual establece lo siguiente:

“3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de la declaración.”

Recordemos que el derecho a compensar BINs que la Ley reconoce es potestativo y no imperativo, debiendo ser el sujeto pasivo quien opte, en su declaración del IS correspondiente, por ejercitarlo o no, y quien decida el importe a compensar, dentro de los límites legales establecidos para ello.

Cabe enfatizar que:

- Estas limitaciones se refieren a un ejercicio en concreto, es decir, que al haber desaparecido (desde 1-1-2015) la limitación temporal de la compensación de BINs, las entidades pueden aplicarlas en ejercicios futuros, es decir, no se pierde el derecho.

Dentro de este plazo indefinido, el contribuyente puede optar o no por la compensación de las bases imponibles negativas en función de la mayor eficiencia fiscal que se desprenda de la compensación o no de dichas bases imponibles, como podría ser que la entidad tenga deducciones en la cuota pendientes cuyo plazo estuviese cerca de su vencimiento o bien obtenga rentas bonificadas, en cuyo caso es posible que sea más eficiente aplicar esas deducciones y no compensar las bases imponibles negativas.

- No es necesario seguir un criterio FIFO, esto es que No hay orden en cuanto a la compensación de todas ellas siendo, por tanto, indiferente el período impositivo de su procedencia al tiempo de realizar la compensación de tales bases imponibles negativas.

Sobre esta cuestión, el TEAC se ha pronunciado, en su [Resolución 1510/2013 de 4 de abril de 2017](#), determinando si puede considerarse que el contribuyente está ejerciendo una opción y las implicaciones que se derivarían de ello.

En el caso de la citada resolución, un obligado tributario, por error, en la autoliquidación del IS del ejercicio 2011, no compensó la totalidad de BINs pendientes de ejercicios anteriores resultando la autoliquidación a ingresar. Una vez finalizado el plazo voluntario de presentación del impuesto, procede a la presentación de un escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación presentada, en la que compensa BINs hasta el límite de la propia base imponible del ejercicio, y, en consecuencia, solicita la devolución de ingresos indebidos por el importe de las retenciones y pagos a cuenta.

La Administración Tributaria dictó Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación en el que desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación, cuyo criterio coincide con el del TEAC.

En este sentido, el TEAC determina que la compensación de BINs entra dentro del concepto de "opción" en los términos del artículo 119.3 transcrito, y teniendo en cuenta si el obligado tributario rectifica la autoliquidación fuera del plazo voluntario previsto para su presentación, no procede la rectificación de las BINs originalmente compensadas.

Por último, el Tribunal detalla las 4 distintas situaciones que pueden darse y sus implicaciones:

1) Contribuyente que **autoliquida una base imponible previa** a la compensación de **cero o negativa** que dispone de BINs de ejercicios anteriores pendientes de compensar.

En este caso el Tribunal establece que el contribuyente no ha ejercitado ninguna opción dado que la base imponible previa no le ha permitido compensar bases imponibles en la autoliquidación. Por lo tanto, considera que el contribuyente podrá optar con posterioridad vía rectificación de autoliquidación/declaración complementaria o procedimiento de comprobación.

2) Contribuyente que decide deducirse en la autoliquidación del impuesto **hasta el límite máximo** compensable en el ejercicio en función de la base imponible previa a la compensación.

En este caso el Tribunal entiende que el contribuyente ha optado por deducirse el importe máximo que podía deducirse y no ha optado por una cifra en concreto. Por lo tanto, si la base imponible previa se ve incrementada (por el propio contribuyente o por la Administración) el contribuyente mantendrá su derecho a compensar en la nueva liquidación el importe máximo compensable.

3) Contribuyente que decide **no compensar** bases imponibles negativas o bien **compensar un importe inferior al límite** máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible previa a la compensación en la autoliquidación del impuesto.

En este caso el Tribunal entiende que el contribuyente optó por no aprovechar en su totalidad o en parte las BINs de ejercicios anteriores. No podrá posteriormente (fuera del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación) modificar la opción vía rectificación de la autoliquidación o en un procedimiento de comprobación de forma que resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.

4) Contribuyente que **no presenta autoliquidación** del impuesto estando obligado a ello.

Si se encuentra en este caso, el TEAC considera que el interesado ha optado por su total diferimiento, ya que no ejercitó su derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando la compensación de BINs de ejercicios anteriores, **ni mediante** la presentación de **declaración extemporánea** ni en el seno de un

procedimiento de comprobación. La razón de ser de este criterio es que si le permitiese aplicar BINs, habiendo declarado fuera de plazo o bien posteriormente durante un procedimiento de gestión o inspección, favorecería al no declarante frente al declarante según los criterios anteriormente expuestos.

Por todo lo anteriormente expuesto, cabe reseñar que no se pierde el derecho a compensar BINs en ejercicios futuros, sino solamente habría perdido tal derecho en el ejercicio en el que ha presentado la declaración fuera de plazo voluntario establecido para ello.

Gabinete de estudios APAFCV