

Nota Técnica nº 8 /2019

Valencia, a 22 de febrero de 2019

CRITERIO ACTUAL ACERCA DE LA CONSIDERACIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS COMO OPCIÓN Y SU IMPLICACIÓN EN LOS LÍMITES SOBRE COMPENSABILIDAD FUTURA. EL TEAC MATIZA EN SU RESOLUCIÓN DE 16-1-19 SU CRITERIO DE 4-4-17.

1. INTRODUCCIÓN

Resulta interesante recordar que, conforme te informábamos en nuestra nota informativa nº 15 de este año, según criterio fijado doctrinalmente por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), en su resolución 1510/2013 de 4 de abril de 2017 (remitida en nuestra nota informativa nº76 de 2017) y según se ha pronunciado recientemente la Dirección General de Tributos en consulta V2496-18 de 17 de septiembre (remitida en nuestra nota informativa nº104 de 2018), el hecho de no presentar la autoliquidación correspondiente a un ejercicio dentro de plazo implica que la sociedad no ha ejercido el derecho a compensar bases imponibles negativas (en adelante, BINS) optando por su total diferimiento, no siendo posible rectificar esta opción a través de la presentación de una autoliquidación extemporánea (artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, LGT).

En este orden de ideas, te informamos ahora que **el TEAC ha matizado su criterio resolviendo un supuesto no planteado hasta ahora (véase epígrafe 2).**

1.1. Resultados negativos de ejercicios anteriores

Como consecuencia de la existencia de normas fiscales que difieren de las contables, no es posible equiparar completamente el concepto de resultado negativo o de pérdidas, con el de base imponible negativa, la diferencia procede de los ajustes positivos y negativos que se han realizado para determinar la base imponible.

La Ley fiscal reconoce la posibilidad de compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores con las positivas que obtenga la empresa, siempre que la empresa acredite, mediante la exhibición de la contabilidad y de los soportes documentales, la procedencia y cuantía de aquellas cuya compensación pretenda, cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensar, prescribe a los 10 años desde el día siguiente a la finalización del plazo de declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se generó el derecho a la compensación de esas bases imponibles negativas (artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS).¹

Expresamente se establece que debe tratarse de bases negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación. La compensación de las bases imponible negativas de ejercicios anteriores no puede exceder de la renta positiva derivada de las operaciones del ejercicio.

El importe máximo compensable está limitado al 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de las propias bases imponible negativas.

Se han establecido límites a la compensación de bases imponible negativas a los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea al menos 20.000.000 euros (Disposición adicional 15ª LIS), así:

- si es de al menos 20.000.000 euros e inferior a 60.000.000 euros, 50% de la base imponible previa a la reserva de capitalización y a la compensación de las bases negativas;
- si es de al menos 60.000.000 euros, 25% de la base imponible previa a la reserva de capitalización y a la compensación de las bases negativas.

Cualquiera que sea el límite aplicable, pueden compensarse bases imponible negativas hasta el importe de 1.000.000 euros.

Bajo determinadas condiciones, existe una exclusión total a la compensación las bases imponible negativas, cuando se den los siguientes requisitos:

- participación adquirida;
- grado previo de participación;
- vinculación; y
- situación de la entidad adquirida.

Recordar que la compensación de bases imponible negativas no está condicionada al saneamiento financiero de las pérdidas (TEAC 11-7-89).

2. CRITERIO ACTUAL ACERCA DE LA CONSIDERACIÓN DE LA COMPENSACIÓN DE BINS COMO OPCIÓN Y SU IMPLICACIÓN EN LOS LÍMITES SOBRE COMPENSABILIDAD FUTURA

El TEAC, en su [Resolución de 16 de enero de 2019 \(6356/2015\)](#), matiza el criterio de su anterior [Resolución de 4 de abril de 2017](#), puesto que se plantea un supuesto no contemplado en aquella, como es qué solución debería darse, para el **caso de una entidad que, no habiéndose compensado BIN alguna en su día o habiendo compensado menos de las que pudo, ve como el importe de BIN's de períodos anteriores susceptibles de compensación que tiene aumenta**, y entonces, visto ese aumento, opta por sí compensar o por compensar un importe de BIN's superior al que compensó con su declaración inicial. Este aumento del importe de las BIN's de períodos anteriores susceptibles de compensación puede haber venido de la mano de una resolución económico-administrativa o jurisdiccional que así se lo hubiera reconocido.

Pues bien, el Tribunal entiende que, en estos casos de compensación de BIN's, lo dispuesto por el artículo 119.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT) de que "las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración **no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración**", debe interpretarse y entenderse que es así rebus sic stantibus (estando así las cosas o mientras las cosas no cambien), con lo que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración, que en su día minoró unas BIN's con una actuación que los Tribunales terminan anulando, deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse. Y, efectivamente, podrá mudarse, pero no de manera libérrima y olvidándose totalmente de aquello por lo que se hubiera optado en la declaración presentada dentro del período reglamentario para hacerlo, porque el artículo 119.3 LGT dice lo que dice, y el Tribunal no defiende que deba desatenderse a lo que dispone.

Así, en tal sentido, el Tribunal Central entiende que, aceptando que la opción inicial podrá mudarse si la situación en que se ejercitó tal la opción cambia, la solución más respetuosa con lo que dispone ese artículo 119.3 LGT, es considerar que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que "de nueva" tenga la situación posterior respecto de la inicial, y que respecto de lo que ya se optó en su día en la situación inicial, esa opción queda bajo los efectos de dicho artículo 119.3 LGT; lo que supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo nuevo sobre lo que antes no se había podido optar; y siempre por un cambio de la situación que haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración.

Por último, la voluntad mostrada cuando se optó inicialmente (no compensar, compensar en parte, o todo lo posible) no podrá extrapolarse, trasladándola por una presunción, a la opción posterior, que se adopta en una situación nueva y distinta de lo anterior. Así, cuando en su momento una sociedad optó por compensarse sólo una parte de la BIN aceptada por la Inspección que creía tener, tomó esa decisión. Una decisión que no puede extrapolarse para, sin más, después, cuando tras la resolución del Tribunal Económico Administrativo tiene una BIN de millones de euros, sostener que su voluntad era compensar sólo una proporción de la BIN que efectivamente tuviera.

Gabinete de estudios APAFCV

APF CONSULTORES PUEDE AYUDARLE.

www.apfconsultores.es

629.942.614.

La Eliana.

Valencia.