

Impuesto sobre Sociedades: ¿Es posible la compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente?

6 julio 2022



Miguel Barreto EFE

Una de las más importantes cuestiones en materia tributaria resueltas en los últimos meses por nuestro Tribunal Supremo -sobre la que se ha hablado relativamente poco a pesar de su enorme importancia- es la posibilidad de compensar bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades cuando la autoliquidación de este impuesto se haya presentado extemporáneamente, es decir, fuera de plazo, por parte de la empresa.

Precisamente nuestro despacho ha obtenido un pronunciamiento favorable a nuestro cliente, a través de una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Canarias en la que se estima la Reclamación Económico-Administrativa interpuesta en defensa de nuestro cliente y se corrige el criterio de la Agencia Tributaria.

Se trata de la primera resolución del TEAR canario en este sentido, abriendo la puerta a cientos de reclamaciones por parte de empresarios canarios con plena garantía de éxito.

Esta resolución constituye un importante hito en un contexto marcado por la crisis de la Covid-19, que ha provocado importantes pérdidas para miles de empresas durante los últimos ejercicios, siendo totalmente pertinente y útil el nuevo pronunciamiento a efectos de contribuir a, por un lado, mantener el gravemente dañado tejido productivo de nuestro país y, por otro, a restituir un derecho que la Administración, muy dada a ello, ha cercenado unilateralmente. A partir de ahora, queda expedita la vía de la compensación extemporánea de Bases Imponibles Negativas (de momento).

El resultado de la resolución del TEAR de Canarias es la anulación de la liquidación impugnada y el reconocimiento del derecho a la devolución de las cantidades ingresadas, junto con sus correspondientes intereses, en favor de nuestro cliente, ascendiendo la cuantía devuelta a 82.232,21 euros.

En apretada síntesis, pasamos a comentar el elemento nuclear de la cuestión abordada por el pronunciamiento del Tribunal Supremo.

La compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria: es un derecho del contribuyente

El punto sobre el que se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo se refiere a la cuestión nuclear de la controversia habida, a saber, *si la compensación de bases imponibles negativas es una opción tributaria del artículo 119.3 LGT, o un derecho.*

Los Tribunales administrativos venían aplicando ferozmente la pétreo doctrina establecida por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en el sentido de no admitir la compensación de las bases imponibles negativas realizada extemporáneamente, es decir, en momento posterior a la finalización de plazo para la presentación de la autoliquidación.

Esta desestimación abocaba a que la Administración girara al administrado una propuesta de liquidación provisional del Impuesto de Sociedades, junto con sus intereses. Liquidación que, muchas veces, “sentenciaba” a la empresa, en tanto la no compensación implicaba un nuevo gasto fiscal de indiscutible impacto para la sociedad.

La respuesta del Supremo la encontramos en una reciente sentencia, con fecha de 30 de noviembre de 2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda. En ella se establece el criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión aquí tratada:

“En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles

negativas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT”.

Lo cierto es que existen sentencias previas en el mismo sentido dictadas por organismos como el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana o el de Cantabria, así como sentencias en sentido contrario. De ahí la necesidad de que el Tribunal Supremo se pronunciara al respecto para establecer un criterio claro. El TEAC, por su parte, venía negando esta posibilidad al empresario, en una interpretación alineada con sus intereses recaudatorios.

A diferencia de la incólume doctrina mantenida por el TEAC, para el Alto Tribunal este mecanismo de compensación se erige como un verdadero derecho del contribuyente que, además, sirve al principio constitucional de capacidad económica como principio de ordenación del sistema tributario. No es posible, por este motivo, impedir el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea, en tanto no hay disposición legal alguna que así lo ordene.

Como consecuencia, los Tribunales Económicos Administrativos (como el canario) deben adaptarse a este mandato judicial, y fruto de ello es la resolución del TEAR de Canarias que comentamos en este texto.

En ella se afirma que este órgano revisor *“ha de hacer suyo el criterio jurisprudencial expuesto, cambiando en consecuencia el criterio postulado hasta este momento y, en definitiva, reconociendo que los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea.”*

Es importante destacar que la resolución que comentamos es la **primera resolución del TEAR canario en defender esta nueva postura**. Cabe recordar también que, hasta ahora, el TEAR de Canarias aplicaba el criterio contrario, basándose en lo defendido por el TEAC, órgano que ha venido negando la posibilidad de compensar bases negativas en estos supuestos hasta su última resolución al respecto, con fecha de 22 de septiembre de 2021 (previa, por tanto, a la sentencia del Supremo).

Este caso concreto se refiere al ejercicio 2016: la autoliquidación correspondiente a ese ejercicio se presentó con fecha de 2 de enero de 2018, cuando la fecha límite para su presentación era la de 25 de julio de 2017. En concreto, la compensación de las bases imponibles arrojaba un “ahorro” fiscal de 82.232,21 euros, importe nada desdeñable, máxime tratándose de una pyme. Sin embargo, la AEAT consideró no procedente la compensación, por lo cual giró a la sociedad una liquidación provisional, comprensiva de intereses y principal.

Tras la formulación de las pertinentes alegaciones y la ulterior interposición de una reclamación Económico Administrativa, en el ínterin en que se tramitaba ésta, el Tribunal Supremo dictó la sentencia por la que fijaba el criterio, muy acertado por otra

parte, consistente en que la compensación de bases imponibles negativas es un derecho del contribuyente, no una opción, no estando esta, por tanto, constreñida a los plazos y formalidades de las opciones tributarias.

La reciente resolución del Tribunal Supremo, por fin, esclarece la tan nociva falta de distinción entre derecho y opción tributaria, origen de innumerables reclamaciones y recursos. Sin embargo, aflora todo un espectro de situaciones pendientes de determinación alumbradas al albur de la mentada sentencia.

¿Qué pasa con las sentencias judiciales contrarias al criterio del Tribunal Supremo? ¿Cabe su revisión? ¿En qué lugar quedan las compensaciones desestimadas cuyo derecho de reclamación ha prescrito? En los casos no prescritos, ¿cabe la rectificación de la autoliquidación? ¿Es viable una acción de revocación? ¿Reclamo o reutilizo las bases imponibles cuya compensación fue denegada? Como puede observarse, se abre todo un elenco de situaciones que, conforme a la implementación del nuevo criterio, irá tejiendo los cauces impugnatorios revisores adecuados.

Por Jaime Briso González, socio de GAB Abogados.

