

Imposibilidad de rectificar la compensación de bases imponibles negativas declaradas

Mamen Gago

Abogada del área de
Derecho Fiscal

40
AÑOS
BROSETA

El pasado día 4 de abril de 2017, el Tribunal Económico Administrativo Central dictó una Resolución (Reclamación 1510/2013) que se centra en determinar si la compensación de bases imponibles negativas (BINs en lo sucesivo) constituye, o no, una "opción" en los términos del artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con las consecuencias que de ello derivan.

De acuerdo con dicho precepto: **"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."**

Por tanto, si la compensación de BINs se califica como una opción, el contribuyente no podrá proceder a su rectificación una vez transcurrido el período reglamentario de presentación del impuesto, aunque haya cometido un error en su aplicación.

Concretamente, la Resolución del TEAC analizada parte del siguiente supuesto de hecho:

- Un obligado tributario presenta la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2011 en plazo declarando una base imponible positiva y compensando, por error, únicamente una parte de las BINs pendientes de compensar en la fecha de presentación del impuesto,

resultando la autoliquidación a ingresar.

- Una vez finalizado el plazo voluntario de presentación del impuesto insta la rectificación de la autoliquidación presentada, al entender que debió haber compensado BINs hasta el límite de la propia base imponible positiva del ejercicio y, en consecuencia, solicita la devolución de ingresos indebidos correspondiente.

- Ante la pretensión del contribuyente, la Administración Tributaria acuerda desestimar la solicitud de rectificación por considerar que la compensación de BINs es una opción que no puede rectificarse al haber transcurrido el período voluntario de presentación de la autoliquidación, de conformidad con el artículo 119.3 LGT.

Disconforme el interesado con el acuerdo desestimatorio de la rectificación de la autoliquidación interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAC quien confirma el criterio adoptado por la administración.

El citado Tribunal Económico-Administrativo hace un análisis de los distintos supuestos en que debe entenderse que se ha optado o no por aplicar bases imponibles negativas pendientes, distinguiendo los siguientes:

1. El primer supuesto sería aquel en que el contribuyente **hubiera declarado una base imponible previa a la compensación de cero euros o negativa, teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar.** En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar

en el ejercicio al existir una base imponible positiva. Y por tanto, si como consecuencia de una rectificación de autoliquidación o bien en el seno de un procedimiento de comprobación, resultara una base imponible positiva, **podrá en dicho momento optar por compensar las BINs pendientes.**

2. Un segundo supuesto, sería aquel en el contribuyente **hubiera deducido hasta el límite máximo compensable** en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso debe entenderse, no que el contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe compensado, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir. Por tanto, de incrementarse la base imponible previa a la compensación, a instancias del propio contribuyente o como consecuencia de una comprobación administrativa, **mantendrá el interesado su derecho a compensar la base imponible negativa hasta el límite máximo que correspondiera.**

3. El tercer supuesto analizado por el TEAC lo constituye aquel en el que, aun existiendo una base imponible previa positiva, el contribuyente decida (voluntariamente o por error) no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo que hubiera podido aplicar.

En este caso, que se corresponde con el supuesto de hecho de la resolución analizada, el TEAC considera que es claro que **"el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las BINs compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o devolver en su autoliquidación."**

El Tribunal concluye que el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes de BINs declarados en su autoliquidación, **no podrá posterior-**

mente, y fuera ya del plazo de su autoliquidación en período voluntario, sea vía rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, **modificar la opción ya ejercitada.**

Sin embargo, si preocupante es la decisión del TEAC en relación al supuesto encausado, mucho más aún lo es el razonamiento que realiza el Tribunal respecto aquella situación en que el contribuyente **no hubiera presentado autoliquidación** en plazo, estando obligado a ello. En estos casos, a juicio de este Órgano, es claro que no ejercitó el interesado el derecho a compensar cantidad alguna, optando por su total diferimiento, por lo que, trascurrido el período reglamentario de declaración, **no podrá rectificar** su opción, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación. Lo contrario, en opinión del Tribunal, haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.

Esta resolución confirma el criterio empleado por la Administración, quien amparándose en el supuesto ejercicio de opciones, desestima las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones de los contribuyentes, práctica que se está generalizando, para preocupación de contribuyentes y asesores fiscales. Así, también ha negado la Administración solicitudes de rectificación cuando el contribuyente optó por aplicar la deducción por doble imposición internacional del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en vez de aplicar la exención sobre dividendos de fuente extranjera. Según la Agencia Tributaria, no es posible instar la rectificación de dichas declaraciones pretendiendo que sea de aplicación la exención y no la deducción, ya que la opción es inamovible.

Al respecto, cabe plantearse si esta forma de proceder no contradice el artículo 120.3 LGT que expresamente contempla la posibilidad de impugnar una autoliquidación que **haya perjudicado** de cualquier modo **los intereses legítimos de los obligados tributarios**; o, incluso, si no atenta contra el principio constitucional de capacidad económica. ■