

Posibilidad de aflorar en el Impuesto sobre Sociedades una base imponible negativa proveniente de un ejercicio prescrito.

Daniel Echegoyen, abogado del área de Derecho Fiscal de BROSETA.

La Audiencia Nacional (AN), en sentencia de fecha 21 de noviembre de 2019 con nº recurso 1064/2017, emite una interesante resolución en materia de bases imponibles negativas (en adelante, BINS).

Resumidamente, lo que la AN concluye es que el contribuyente tiene el derecho de aflorar una BINS proveniente de un ejercicio pasado siempre y cuando no se encuentre prescrita la posibilidad que tiene la Administración de comprobarla por el transcurso el plazo de los diez años previsto en el artículo 66 Bis de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Recordemos que el artículo 66 Bis de la LGT, en su punto segundo, prevé el derecho de la Administración para comprobar bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación de los últimos diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la autoliquidación en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas.

Exponemos sucintamente los antecedentes de hecho para entender el contexto de la sentencia.

El contribuyente, un club deportivo de fútbol, instó en el año 2014 la rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio partido 2012/13, aduciendo que en los ejercicios 2003/04, 04/05, 06/07, 07/08 y 09/10, olvidó el practicar determinados ajustes negativos que hubieran dado como resultado una base imponible negativa que no acreditó. De este modo, si dichos ajustes negativos en la base imponible se hubieran tenido en cuenta se habrían generado BINS, en lugar de una base positiva, en los citados ejercicios 2003/04, 04/05, 06/07, 07/08 y 09/10 y que podrían haber sido aprovechadas en ejercicios futuros.

Partiendo de estos antecedentes, la pretensión del obligado tributario es que en la rectificación del ejercicio 2012/13 instada en el año 2014, y por tanto, no prescrito el derecho a rectificar, se afloren dichas BINS conforme lo previsto en el artículo 66 Bis de la LGT.

Como era previsible, la AEAT en primer lugar y el TEAR posteriormente se opusieron a tal pretensión alegando que dicho artículo no habilita a tal propósito, sino que solo habilita la Administración para la revisión de las citadas BINS (o en su caso cuotas).

Con base estos antecedentes, la AN resuelve a favor del contribuyente bajo tres principales premisas:

i. Que la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 que reformó la LGT para introducir el artículo 66 Bis

da pie a admitir que el obligado tributario se pueda beneficiar, al igual que la AEAT, de la extensión del plazo de cuatro a diez años para BINS ya que dice la Exposición de Motivos "Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos (...)".

ii. Adicionalmente, la AN argumenta que se ha de reconocer el correlativo e igualitario derecho del contribuyente a solicitar su correcto reconocimiento cuando éste insta en el seno de una rectificación de una autoliquidación respecto de la cual se encuentra abierto el citado plazo de prescripción.

iii. Finalmente, que tal pretensión es acorde con el principio de regularización íntegra.

En definitiva, la AN acaba admitiendo que al igual que la AEAT tiene 10 años para comprobar BINS declaradas, el contribuyente tiene también el mismo periodo para aflorar BINS no declaradas anteriormente.

A título de ejemplo, una sociedad podría intentar aflorar una BINS generadas, y no acreditadas en su día, correspondientes al ejercicio 2006, instando la rectificación del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio – derecho que, tras la ampliación de plazos derivados del estado de alarma, prescribiría en el último trimestre de 2021-.

Esta sentencia, si bien es favorable al contribuyente, cabe de decir que es cuanto menos controvertida. A priori no hay una sentencia que se pronuncie en similares términos y, tal interpretación, en opinión de quien escribe este artículo, no se desprende de la literalidad del artículo 66 Bis LGT. Además, tal interpretación abre la puerta a nuevas dudas: Si el contribuyente en vez de rectificar una declaración ya presentada, aflora directamente las bases imponibles de ejercicios prescritos, ¿puede ser sancionado por indebida acreditación de BINS? Tal acreditación de BINS de ejercicios prescritos ¿reinicia el cómputo de 10 años que tiene la Administración para revisarlas?

COYUNTURA ECONÓMICA Y BURSÁTIL

Por tanto, la interpretación que hace la AN va más allá de la redacción de la norma y se ampara básicamente en la Exposición de Motivos, una suerte de principio de igualdad y en el principio de regularización íntegra. En cualquier caso la resolución no deja de ser positiva y bienvenida por los contribuyentes, que quizás vean, en esta peculiar interpretación de la AN, una vía para aflorar BINS que presumían prescritas. No obstante, seamos cautos, pues es más que probable que la abogacía del Estado haya interpuesto el correspondiente recurso de casación ante el Tribunal Supremo, lo que nos obligará a esperar a ver qué opina nuestro máximo órgano jurisdiccional.

En definitiva, la sentencia adopta un criterio discordante a la doctrina de Tributos y las resoluciones los Tribunales Económico Administrativos, es una sentencia atípica y no hemos encontrado una que se pronuncie en términos similares, por lo que hay que ser precavidos en cuanto al uso que se le pretenda dar a la misma ya que previsiblemente no va a ser tenida en consideración por Tributos, pero ahora bien, no está de más conocerla y ver cómo evoluciona la jurisprudencia en un tema tan controvertido en los últimos años como son la acreditación y compensación de BINS.



Más información



BROSETA