

Compensación de bases imponibles negativas: una buena y una mala noticia

POR CLARA JIMÉNEZ Y ANA MATA Abogadas del área de Fiscal de Pérez-Llorca

Los anteproyectos de reforma fiscal han traído una buena y una mala noticia en esta materia que el gobierno pretende que se justifiquen recíprocamente: se elimina el límite temporal para compensar las bases imponibles negativas -a las que nos referiremos como BIN-, pero tal cambio motiva aumentar las facultades de comprobación de la Administración respecto de ejercicios prescritos. No vamos a criticar que se amplíe el plazo de compensación porque aunque en principio parece lógico pensar que si en 18 años no se han podido absorber las BIN, lo que hay es un problema de viabilidad, la crisis vivida puede dar lugar a situaciones que hasta ahora no eran imaginables.

Los anteproyectos de reforma fiscal han traído una buena y una mala noticia en esta materia que el Gobierno pretende que se justifiquen recíprocamente: se elimina el límite temporal para compensar las bases imponibles negativas -a las que nos referiremos como BIN-, pero tal cambio motiva aumentar las facultades de comprobación de la Administración respecto de ejercicios prescritos. Vamos por partes.

No vamos a criticar que se amplíe el plazo de compensación porque aunque en principio parece lógico pensar que si en 18 años no se han podido absorber las BIN, lo que hay es un problema de viabilidad, la crisis vivida puede dar lugar a situaciones que hasta ahora no eran imaginables.

Pero sí vamos a detenernos en la Exposición de Motivos del anteproyecto de la LIS- Ley de Impuestos sobre Sociedades-, que señala que la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales “debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos”.

Permitásenos disentir de lo acertado de la justificación dada. Actualmente, la Administración ya puede comprobar ejercicios prescritos en la medida en que en los mismos se generen BIN que sean objeto de aplicación en ejercicios no prescritos -artículo 106.5 de la Ley General Tributaria (LGT) vigente-. Se deberá acreditar su procedencia y cuantía mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se hicieron constar, la contabilidad y los oportunos soportes documentales. Pues bien, lo que ocurre es que algunos consideramos que, prescrito el ejercicio de generación de la BIN sin que la Administración lo haya comprobado, ya sólo puede comprobar su veracidad. Otros -fundamentalmente la Administración- consideran que la facultad de comprobación alcanza también la conformidad a Derecho de la BIN.

En los tribunales van ganando los otros y han recaído dos sentencias que les dan la razón -*obiter dicta*- y otra, que contiene un pronunciamiento ambiguo. Pero acontece que (1) los otros tienen tan claro como nosotros que este es un tema espinoso y que los pronunciamientos del Tribunal Supremo (TS) no les blindan de forma absoluta, (2) que un tema concreto como el de declaración de fraude de ley en ejercicio prescrito sigue pendiente de pronunciamiento y (3) que lo inseguro y ajustado de la victoria en tribunales con la normativa actual es un triunfo que puede no durar siempre. En esa situación, la Administración ha decidido asegurar el éxito cambiando la norma.

Técnicamente los cambios en la LGT son correctos: crean un artículo 66 bis para transformar en imprescriptibilidad lo que era en puridad un tema de prueba, aclaran con la nueva redacción del artículo 106.5 que *procedencia* de las magnitudes prescritas significa conformidad a Derecho, reiteran la facultad de comprobación de ejercicios prescritos (artículo 115.1) y dan el golpe de efecto final en materia de calificación de fraude de ley en la redacción propuesta para el artículo 115.2, que señala que la Administración en las actuaciones de comprobación calificará los hechos, actos o negocios ju-

La facultad de comprobación alcanza también la conformidad a Derecho de la base imponible negativa

Un tema concreto como el de declaración de fraude de ley en ejercicio prescrito, sigue pendiente de pronunciamiento

rídicos al margen del ejercicio o período en que se realizaron. Aquí está servida la solución a la recalificación de operaciones de fraude de ley realizadas en ejercicios prescritos.

Puede que parezca que se va a acabar con la litigiosidad en este punto. Es posible que sea así, pero creemos que no lo va a ser y que no debería serlo. Nos explicamos. Al margen de hacer bien las cosas técnicamente es importante reflexionar en qué medida la reforma en este punto vulnera principios tributarios básicos. Pues bien, creemos que la modificación vulnera claramente los principios de justicia tributaria y seguridad jurídica.

El primero porque el cambio invierte las reglas de juego y en lugar de ser la Administración la que ha de comprobar las BIN dentro del plazo de prescripción, obliga al contribuyente a probar en cualquier momento posterior la conformidad a Derecho de todos los datos y negocios que las generaron.

Y la seguridad jurídica se ve afectada porque creer que 20, 30 o más años después de generar una BIN es posible enjuiciar su corrección jurídica es irreal. Ignorar que la interpretación cambia y evoluciona es atentar claramente contra la seguridad jurídica. Al menos, creemos que se deberían definir cuáles serán los criterios aplicables -los vigentes en el momento de generar la BIN, de aplicarla, de inspeccionarla...- porque si no, la inseguridad jurídica es evidente.

Se opta por generar un nuevo supuesto de imprescriptibilidad. Recordemos que la Ley 7/2012 ya introdujo un supuesto respecto de las rentas no declaradas correspondientes a bienes o derechos en el extranjero no informados. Se trata de una presunción *iuris et de iure* que de facto funciona como un mecanismo de imprescriptibilidad. Su función era cerrar la posibilidad de regularizaciones por contribuyentes que no hubieran aplicado la Declaración Tributaria Especial. Muchos pensamos que pasado un tiempo desaparecerá.

Ahora surge otro supuesto de imprescriptibilidad. Se pueden compartir o no las razones por las que surgió el primero, pero creemos que no hay ninguna razón para el que ahora pretenda justificarse como una consecuencia lógica de la ampliación del plazo de compensación de las BIN. La Administración tiene cuatro años para comprobar esas BIN y si no lo hace, es admisible que cuando se aplican se compruebe su veracidad y sus requisitos formales, pero no que se permita la comprobación plena del ejercicio prescrito.



GETTY

La Ley 7/2012 introdujo un supuesto respecto de las rentas no declaradas correspondientes a bienes o derechos en el extranjero no informados. Se trata de una presunción 'iuris et de iure' que de facto funciona como un mecanismo de imprescriptibilidad. Su función era cerrar la posibilidad de regularizaciones por contribuyentes que no hubieran aplicado la Declaración Tributaria Especial. Ahora surge otro supuesto de imprescriptibilidad. Se pueden compartir o no las razones por las que surgió el primero, pero creemos que no hay ninguna razón para el que ahora pretenda justificarse como una consecuencia lógica de la ampliación del plazo de compensación de las BIN.