

La injustificada limitación a la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades

La compensación de Bases Imponibles Negativas (BINs) en el Impuesto sobre Sociedades ha experimentado un relevante cambio con su nueva Ley reguladora (LIS), eliminándose su horizonte temporal -antes 18 años- pero introduciendo la limitación en la cuantía a compensar, establecida de forma general en el 70% de la base imponible (b.i) previa con un mínimo de 1 MM €. Esta limitación se hace especialmente exigente para las grandes empresas para las que se reduce al 50% la b.i previa cuando su cifra de negocios en el ejercicio anterior fue superior a 20 MM €, y se fija en un ínfimo 25% cuando esta supera los 60 MM €.

El legislador es sensible a determinadas situaciones en las que elimina tal límite, como son las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente, supuestos de extinción de la entidad, sociedades de nueva creación que realizan actividades económicas en los tres primeros ejercicios, y en determinadas situaciones de reversión del deterioro de la cartera.

Pero la normativa ignora casos usuales en los que se produce una sobreimposición completamente ajena al principio constitucional de gravamen solo ante la manifestación de riqueza. Este es el supuesto de los deterioros de inmuebles adquiridos por elevados precios en los años de la burbuja inmobiliaria, que posteriormente debieron ser objeto de deterioro que resultaron fiscalmente deducibles. La mejora del entorno económico en los últimos ejercicios ha propiciado el registro de su reversión aún sin alcanzar los precios de adquisición, y en los casos que esta supera 1 MM € obliga a su sometimiento a gravamen, lo que resulta alarmante cuando no

se ha alcanzado el valor histórico de adquisición. También ocurre con las reversiones de cartera, obligatorias por mor del criticado RDL 3/2016, que en los supuestos en los que se superen los límites detallados, someterá a imposición situaciones inexpresivas de capacidad económica.

A estos límites se unen los que añade la doctrina administrativa del TEAC, que considera la compensación de BINs una opción que debe ejercitarse en el periodo voluntario de presentación de la declaración, opinando que en los casos de presentación extemporánea no se podrá ejercer el derecho a la compensación de las BINs. Olvida la Autoridad Tributaria que se trata de un derecho del contribuyente que no caduca con la terminación del plazo reglamentariamente previsto, y que resulta de aplicación el principio de liquidación íntegra que obliga a emplear todos los componentes para determinar la correcta liquidación del tributo.

Desde AEDAF opinamos que (i) estos límites deben eliminarse al originar claros supuestos de sobreimposición, (ii) particularmente los de grandes empresas que originan una suerte de tarifa progresiva ajena a la estructura del tributo, (iii) y, como en otros ordenamientos comparados, se debe considerar la posibilidad de introducir la compensación de pérdidas actuales con beneficios anteriores manifestados en los dos ejercicios precedentes, (iv) para, por último, modificar urgentemente el régimen de opciones pasando a considerar como tales los que la normativa tributaria defina de tal manera evitando el indeseado efecto expansivo.