

# El reconocimiento sobrevenido de bases imponibles negativas en favor de una agrupación de interés económico puede ser aprovechado por sus partícipes

El Tribunal Supremo aclara la aplicación de la compensación de bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades y avanza en su doctrina jurisprudencial sobre el principio de regularización íntegra.

---

## SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre del 2024 (rec. 2519/2023) ha admitido la compensación en el impuesto sobre sociedades de bases imponibles negativas no declaradas originariamente por el sujeto pasivo, pero reconocidas de forma sobrevenida, con ocasión de la regularización efectuada a un tercero —una agrupación de interés económico (AIE) en la que aquél participa— con base en los principios de regularización íntegra e interdicción del enriquecimiento injusto.

Las bases imponibles negativas cuya aplicación pretendía el obligado tributario habían aparecido como consecuencia de la comprobación administrativa efectuada a la agrupación de interés económico años más tarde de la presentación por la sociedad recurrente de su impuesto sobre sociedades de los ejercicios comprobados. En contra de la pretensión de la recurrente, el abogado del Estado sostiene que el obligado tributario, con un porcentaje de participación del 2 % en dicha agrupación, pudo y debió reflejar en su día por medio de su autoliquidación

las bases imponibles negativas que ahora pretende compensar. En apoyo de su postura, acude al artículo 25.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), vigente en los ejercicios comprobados, en relación con el artículo 106.5 de la Ley General Tributaria. De estos preceptos se desprende la obligación para la sociedad recurrente de haber acreditado la procedencia y cuantía de las bases imponibles cuya compensación pretendía mediante su contabilización, así como en la presentación de las autoliquidaciones correspondientes. Trae a colación, asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio del 2021 (rec. 1118/2020), en la que se estableció que la rectificación de una

imponibles negativas que, generadas en el seno de la agrupación de interés económico, se desconocían hasta la comprobación tributaria hecha a esta última.

Asimismo, la literalidad del artículo 25.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual art. 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre) no exige en rigor y como requisito imprescindible que las bases imponibles negativas hayan sido declaradas en la autoliquidación del obligado tributario a quien corresponde su compensación en casos como el aquí planteado. El precepto citado prevé una situación notablemente diferente a la que examinamos, ya que se refiere a la compensación de

bases imponibles que surgen en el seno de la propia sociedad de modo directo como consecuencia de la existencia de pérdidas en el ejercicio susceptibles de ser aprovechadas para sí misma. Sin embargo, en este caso, sólo a partir de la regularización efectuada a la agrupación de interés

## ***La Administración tributaria debe respetar los hechos y decisiones que ella misma adopta en cuanto a las consecuencias fiscales de la imputación a los socios***

autoliquidación de un ejercicio no prescrito no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer *ex novo* bases imponibles negativas, supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos.

Sin embargo, la Sala subraya que, de acuerdo con el esquema de tributación de las agrupaciones de interés económico previsto en el artículo 48 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al caso, no se puede pedir lícitamente a la sociedad recurrente que atendiera la obligación de consignar en los ejercicios controvertidos unas bases

económico, sus partícipes tienen conocimiento de las bases imponibles negativas afloradas en la comprobación, por lo que no rige lo establecido en el artículo 25.5 del mencionado texto refundido, sin que sea trasladable a este supuesto la doctrina establecida en la Sentencia de 22 de julio del 2021.

En virtud del principio de *actio nata*, el derecho a la compensación de bases imponibles negativas comprobadas y liquidadas por la Administración tributaria a las agrupaciones de interés económico nace, para los partícipes de ésta, en el momento en que se da traslado del resultado de la comprobación efectuada, de conformidad con los artículos 105 y 107 del Reglamento

General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

La Sala enfatiza que no existe razón jurídica alguna para denegar a la recurrente el derecho a la rectificación de la autoliquidación mediante la incorporación del porcentaje del 2 % de las bases imponibles acreditadas a la agrupación de interés económico de la que la sociedad forma parte. Lo contrario supondría desconocer el derecho de los contribuyentes a la regularización íntegra de su situación jurídica. La comprobación de una entidad que tiene la consideración de sujeto pasivo en el impuesto sobre sociedades ha de proyectar sus efectos sobre las situaciones jurídicas vinculadas o dependientes de ésta, de manera que las bases imponibles puestas de manifiesto en favor de la agrupación de interés económico deben favorecer a los socios que tributan por ellas. Esto implica, de un lado, que la Administración tributaria puede y debe respetar los hechos y decisiones que ella misma adopta en cuanto a las consecuencias fiscales de la imputación a los socios y, de otro, que la base imponible susceptible de ser atribuida al socio puede ser trasladada automáticamente por éste a su situación fiscal, derecho subjetivo que no puede ser ignorado por la Administración.

La vulneración del principio de regularización íntegra conlleva, de igual forma, la lesión del

principio de prohibición de enriquecimiento injusto. La comprobación efectuada a la agrupación de interés económico —generadora de unas bases imponibles que ésta no puede hacer suyas al no tributar *per se* en el impuesto sobre sociedades— carece de sentido si se impide a los partícipes de ésta su aprovechamiento partiendo, en todo caso, del principio de *actio nata* y, con él, de la posibilidad de compensar aquellas bases imponibles negativas con bases positivas, pues con tal privación la Administración se apropiaría, sin causa lícita, del valor económico en que se cifran tales créditos fiscales.

Con base en lo expuesto, la Sala fija como jurisprudencia, por una parte, que el sujeto pasivo puede aplicarse, a efectos de su compensación, una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario vinculado con el primero por la participación del primero en él (una agrupación de interés económico), aparecida de forma sobrevenida en la regularización efectuada a la agrupación de interés económico y, por otra, que el artículo 25.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no es aplicable al caso por ser diferente el presupuesto de hecho previsto en la norma.

Esta sentencia contribuye a aclarar la aplicación de la compensación de bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades y supone un avance en la doctrina jurisprudencial sobre el principio de regularización íntegra.

Para más información, contacte con los siguientes letrados:

**Remedios García Gómez de Zamora**

Tel.: (+34) 91 582 91 00  
rgarcia@ga-p.com

**Luis Cuesta Cuesta**

Tel.: (+34) 934 157 400  
lcuesta@ga-p.com

*Advertencia legal:* El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web [www.ga-p.com](http://www.ga-p.com), o diríjase al siguiente e-mail de contacto: [info@ga-p.com](mailto:info@ga-p.com).