

Rectificación extemporánea de una autoliquidación para compensar bases imponibles negativas*

Análisis de la [SAN de 11 de diciembre de 2020, rec. núm. 439/2017](#)

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020, en la que el tribunal analiza la posibilidad de rectificar una autoliquidación de forma extemporánea para compensar el importe de unas bases imponibles negativas que no se habían cuantificado correctamente en ejercicios anteriores, centrando su fallo en dirimir si, en estos casos, resulta aplicable el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria o, por el contrario, el artículo 120 de ese texto legal.

* Este estudio se ha realizado en el marco del Grupo de Referencia Competitiva ED431C2020/25, sobre Derecho Público Global.

1. Supuesto de hecho

La Audiencia Nacional (AN), en su Sentencia de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 –NFJ080256–), resuelve el recurso planteado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 –NFJ066140–), en la cual desestimó la pretensión de una entidad que, tras vencer el plazo reglamentariamente previsto para la presentación de su autoliquidación del impuesto sobre sociedades, solicitó la rectificación de la misma con el objeto de compensar el importe de las bases imponibles negativas que, por error, no había cuantificado adecuadamente en ejercicios anteriores.

La citada resolución se había resuelto por el TEAC sobre la base de considerar que el derecho a compensar tales cantidades tenía la condición de «opción tributaria» para el contribuyente, en el sentido del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT), entendiéndose por ello que su ejercicio no podía ser objeto de rectificación o modificación de forma extemporánea, esto es, tras el plazo de presentación de la declaración.

Pues bien, dicha resolución, que desde su publicación se convirtió en el punto de referencia de la Administración para resolver las cuestiones planteadas en torno al tema analizado, ha sido ahora anulada por la AN.

2. Doctrina del tribunal

En su sentencia, la AN ha dirimido la cuestión centrandose el objeto de la controversia en torno a un problema de interpretación entre los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT, con

el objeto de determinar cuál de ellos resulta aplicable al supuesto analizado. En ese sentido recuerda que, mientras el citado artículo 119.3 señala que «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 periodo reglamentario de *declaración*», el artículo 120.3 del mismo texto legal dispone que «cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha *autoliquidación* de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente».

De la lectura de ambos preceptos el tribunal deduce –tras advertir que ninguno de ellos se refiere explícitamente a la compensación de bases imponibles negativas, sino a la declaración tributaria (art. 119) y a las autoliquidaciones (art. 120)–, que el precepto aplicable debe ser el citado artículo 120, toda vez que el asunto objeto de controversia está referido a la rectificación de una autoliquidación y no a una declaración.

Así las cosas, el tribunal entiende posible la rectificación discutida ya que, al amparo del referido artículo 120, el obligado tributario puede instar la rectificación de su autoliquidación cuando entienda que la misma ha perjudicado sus intereses legítimos, precepto que no contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3 de la LGT, solo aplicable en supuestos de declaración.

La posición del tribunal, solucionando la cuestión sobre la base de un conflicto de interpretación entre los referidos artículos 119 y 120 de la LGT, y desechando la aplicación del primero de ellos, le lleva a eludir el análisis exhaustivo de la cuestión en torno a la cual se ha venido situando reiteradamente el núcleo del debate sobre la posibilidad de rectificar extemporáneamente el importe de las bases imponibles negativas objeto de compensación.

En ese sentido, la AN –tras señalar de forma muy sucinta que comparte el argumento de la recurrente conforme al cual la compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria, sino un derecho del contribuyente cuya limitación temporal vulneraría el principio de capacidad contributiva– señala que resulta «indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones», con lo que, lamentablemente, el tribunal elude profundizar en el referido argumento esgrimido por la entidad recurrente.

A mayor abundamiento, apunta la sentencia, la facultad que el artículo 25 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades –aplicable *ratione temporis*– atribuye al obligado tributario para poder compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, no cuenta con ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, por lo que, insiste,

si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT.

En orden a lo anterior, como ya se adelantó, la AN anula la citada Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017.

3. Comentario crítico

La AN ha resuelto la cuestión analizada sobre la base de un supuesto conflicto de interpretación entre los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT, situando el núcleo de la cuestión en la contraposición entre los términos «declaración» –utilizado por el primer precepto– y «autoliquidación» –al que se refiere el segundo de esos artículos–. Ello, como se ha señalado, le ha llevado a considerar aplicable el artículo 120.3 al caso de autos, desechando la aplicación del artículo 119.3 –en su opinión solo aplicable a supuestos de declaraciones tributarias– y, por tanto, descartando los efectos de la limitación temporal que en dicho precepto se recoge en relación con la posibilidad de modificar, tras el periodo de declaración, las opciones tributarias previamente ejercitadas.

A nuestro modo de ver, y sin perjuicio de compartir la consecuencia última de la sentencia analizada, anulando la resolución del TEAC recurrida, la AN ha perdido la oportunidad de aportar argumentos sólidos sobre el núcleo de la cuestión en torno a la cual han pivotado la mayor parte de las controversias suscitadas sobre el tema analizado, argumentos con los que podría haber justificado que la compensación de bases imponibles negativas es un derecho o facultad del contribuyente y no, por tanto, una opción tributaria.

Al no hacerlo, centrándose por el contrario en la contraposición entre los referidos conceptos –declaración y autoliquidación–, como términos presuntamente diferentes, entendemos que la cuestión no se ha zanjado definitivamente. Y ello porque, reparando en el propio tenor literal del artículo 120, en su apartado 1, «Las autoliquidaciones son declaraciones», en las que, además de comunicarse a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de carácter informativo, los obligados tributarios realizan las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria a ingresar o, en su caso, la cantidad que resulta a devolver o a compensar.

De ese modo, los conceptos de autoliquidación y declaración no son excluyentes, ya que el primero incluye al segundo por lo que, con el razonamiento de la AN, podría también argumentarse que a las autoliquidaciones les resulta aplicable, en tanto en cuanto también incluyen una declaración, las limitaciones temporales a las que alude el artículo 119.3 de la LGT.

Teniendo en cuenta lo anterior, insistimos en considerar que los argumentos de la AN deberían haberse reforzado analizando expresamente la pretensión del recurrente, cen-

trada en defender que la compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria, sino un derecho o facultad del contribuyente no susceptible, al amparo del principio de capacidad contributiva, de la limitación temporal a la que alude el artículo 119.3 de la LGT.

Las dudas que rodean a esta cuestión –suscitadas por el hecho de que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, no recoja de manera expresa un catálogo de opciones tributarias, unido a la circunstancia de que el art. 26 de dicho texto legal señale que las bases imponibles negativas «podrán» ser compensadas con rentas positivas de periodos siguientes– han servido a la Administración para defender la existencia, en esos casos, de una opción tributaria. Así se recogió en la citada Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, que negó tanto la posibilidad de compensar dichos créditos fiscales no aprovechados en un ejercicio instando la rectificación de autoliquidación, como la posibilidad de hacerlo mediante una autoliquidación extemporánea cuando la misma no se hubiera presentado en plazo, cerrando también el paso a dicha posibilidad en el seno de cualquier procedimiento de comprobación del ejercicio en el que se hubiera omitido total o parcialmente la compensación o no se hubiera presentado autoliquidación. No obstante lo anterior, es cierto que el TEAC matizó posteriormente y de manera parcial su criterio, entendiendo que si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia *a posteriori*, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración, deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse, teniendo en cuenta dichas circunstancias sobrevenidas (v. gr. Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 [RG 6356/2015 –NFJ072435–]).

Pues bien, lo cierto es que han sido sobre todo los tribunales superiores de justicia los que, hasta el momento, se han opuesto en repetidas ocasiones al criterio del TEAC, utilizando diferentes argumentos para justificar que la compensación de bases imponibles negativas es un derecho, y no una opción tributaria, testigo que la AN ha perdido la oportunidad de recoger en la sentencia comentada.

En ese sentido, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana negaba ya la existencia de una opción fiscal respecto del tema que nos ocupa en su Sentencia de 23 de enero de 2015 (rec. núm. 1955/2011 –NFJ080866–), criterio que ha reiterado en la Sentencia de 25 de mayo de 2020 (rec. núm. 1339/2018 –NFJ079040–), entendiendo así que no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT a la compensación de bases imponibles negativas realizada, en ese caso, a través de la presentación de una autoliquidación extemporánea. Señala así el tribunal, que:

[...] el ejercicio del derecho de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores no debe entenderse incluido en el supuesto del artículo 119.3 de la LGT, por no ser una verdadera «opción», sino un derecho que puede ejercitarse en un plazo determinado, de suerte que, incluso en fase de comprobación podría ejercitarse el derecho a compensar bases negativas de ejercicios anteriores.

En línea con la anterior, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de junio de 2020 (rec. núm. 1379/2019 –NFJ079282–) concluyó que la presentación de una declaración extemporánea no impide la compensación de las bases imponibles negativas.

Ante un supuesto similar, el TSJ de Cantabria se había manifestado pocos días antes en el mismo sentido, concretamente en su Sentencia de 11 de mayo de 2020 (rec. núm. 267/2019 –NFJ078519–). Sin embargo, en esta ocasión el tribunal enfocó la cuestión apuntando que no se trata tanto de determinar cuál es la naturaleza del derecho de compensación, como de concretar cuáles son las consecuencias de que la compensación –que claramente prevé la ley y que solicita el contribuyente– se realice fuera del plazo de presentación de la autoliquidación. A esos efectos apuntó que, aunque es cierto que el artículo 119.3 de la LGT dispone que las opciones tributarias no podrán rectificarse tras la presentación de la declaración, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración, lo cierto es que en supuestos como el analizado no existe rectificación alguna. Esto es, la autoliquidación presentada, aunque extemporáneamente, contenía ya la pretensión de compensación –reconociendo la propia Administración que la misma procedería de haberse presentado en plazo–.

Teniendo en cuenta los fallos anteriores –admitiendo tanto la rectificación de la autoliquidación presentada en plazo para modificar el importe de las bases negativas a compensar, como la compensación realizada en una autoliquidación extemporánea–, y si es cierto que la AN, como señala expresamente, está de acuerdo con la argumentación de la recurrente considerando que la compensación de los créditos fiscales objeto de controversia constituye un derecho del contribuyente, no puede sino lamentarse que el tribunal haya dejado escapar la oportunidad de manifestarse expresamente sobre esa cuestión.

Ello, unido al hecho de que el Tribunal Supremo (TS) haya reiterado en numerosas ocasiones la irrevocabilidad de las opciones tributarias –a salvo de los supuestos en los que cambien las condiciones en las que aquellas se ejercitaron (v. gr. Sentencia del TS de 18 de mayo de 2020, rec. núm. 5692/2017 –NFJ077903–) y ello, a su vez, salvo que la actuación del contribuyente sea constitutiva de una infracción (v. gr. Sentencias del TS de 15, 21 y 29 de octubre de 2020, recls. núms. 6189/2017 –NFJ079383–, 327/2019 –NFJ079526– y 4648/2018 –NFJ079630–)–, hubieran hecho deseable una manifestación de la AN sobre la verdadera naturaleza jurídica de la compensación de bases imponibles negativas que permitiese avanzar de forma decidida en favor de un cambio de interpretación.

Téngase en cuenta que, como apuntó también el Alto Tribunal en su Sentencia de 18 de mayo de 2020, ya citada, la aplicación del artículo 119.3 de la LGT –cuyo fundamento descansa en la seguridad jurídica y la necesidad de evitar abusos por parte de los contribuyentes– debe sujetarse a la condición de que la «opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados», lo que aconseja, en palabras del tribunal, que normativamente quede «perfectamente delimitada la opción que el legislador ofrece», eliminando la incertidumbre

que puede plantearse en muchos casos. Por ello, y dadas las consecuencias indeseables que pueden derivarse, como sucede en este caso, de la imprecisa determinación normativa del carácter de opción tributaria de un determinado presupuesto de hecho, los tribunales deberían, en su misión complementadora del ordenamiento jurídico, coadyuvar en la medida de lo posible a disipar las dudas que, en supuestos como el analizado, generan una importante inseguridad jurídica.