



UNIVERSITAT DE
BARCELONA



Derecho
Tributario y
Política
Fiscal

Papers de treball de Dret Tributari i Política Fiscal

Serie N. 4/2022

ISSN: 2696-8509



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

**POSIBILIDAD DE APLICACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES EL MECANISMO DE COMPENSACIÓN DE BASES
IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL CASO DE PRESENTACIÓN
EXTEMPORÁNEA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN.**

**Análisis de la STS 1404/2021 de 30 de noviembre, rec. núm.
4464/2020**

MARÍA GARCÍA PADRÓN

Estudiante de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona



Resumen: El Tribunal Supremo en base a la Sentencia 1404/2021 resuelve que es posible la compensación de las bases imponibles negativas (BIN) pendientes mediante la presentación de una autoliquidación del Impuesto de Sociedades de forma extemporánea, cuestión anteriormente no permitida por los tribunales económico-administrativos ni por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). En la mencionada resolución, el alto tribunal lo configura como un verdadero derecho del contribuyente, de tal forma no permite el impedimento de dicha acción a través de la vía interpretativa, ya que esta presentación llevada a cabo de forma extemporánea refleja consecuentemente la voluntad válida e inequívoca de compensar a pesar de que se haya llevado a cabo fuera del plazo reglamentariamente establecido en la normativa.

Palabras clave: Revisión de actos tributarios. Retroacción en la vía administrativa. Vicios formales y vicios sustantivos. Impuesto sobre Sociedades. Recurso de casación.



Abstract: The Supreme Court, based on Ruling 1404/2021, ruled that it is possible to offset pending tax losses (BIN) by filing a self-assessment of corporate income tax late, a matter previously not permitted by the economic-administrative courts or by the State Tax Administration Agency (AEAT). In the aforementioned ruling, the High Court configures it as a true right of the taxpayer, so that it does not allow the impediment of such action through interpretative means, since this late filing consequently reflects the valid and unequivocal will to offset despite the fact that it has been carried out outside the regulatory period established in the regulations.

Key words: Review of tax acts. Retroaction in administrative proceedings. Formal and substantive defects. Non-resident income tax. Appeal in cassation.



Resum: El Tribunal Suprem en base a la Sentència 1404/2021 resol que és possible la compensació de les bases imposables negatives (BIN) pendents mitjançant la presentació d'una autoliquidació de l'impost de societats de forma extemporània, qüestió anteriorment no permesa pels tribunals economicoadministratius ni per l'Agència Estatal d'Administració Tributària (AEAT). En l'esmentada resolució, l'alt tribunal el configura com un veritable dret del contribuent, de manera que no permet l'impediment d'aquesta acció a través de la via interpretativa, ja que aquesta presentació duta a terme de forma extemporània reflecteix conseqüentment la voluntat vàlida i inequívoca de compensar malgrat que s'hagi dut a terme fora del termini reglamentàriament establert a la normativa.

Paraules clau: Revisió d'actes tributaris. Retroacció a la via administrativa. Vicis formals i vicis substantius. Impost sobre societats. Recurs de cassació.

1. SUPUESTO DE HECHO.

En fecha de 10 de julio de 2015, se lleva a cabo la presentación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013 por parte de la entidad recurrida, donde la base imponible del correspondiente ejercicio ascendía a un total de 5.863,19 euros, que a su vez fue compensada con parte de la base imponible negativa correspondiente al año 2009.

Posteriormente, el 11 de diciembre de 2015, la misma sociedad presenta autoliquidación del mencionado impuesto correspondiente al ejercicio del año 2014, donde la base imponible correspondía a un importe de 181.805,52 euros, la cual fue compensada parcialmente con la integridad del saldo de bases imponibles negativas (BIN, de aquí en adelante) pendientes de compensación por un valor de 118.812,59 euros.

En consecuencia, la Administración Tributaria no admite las compensaciones de las autoliquidaciones mencionadas y dicta las liquidaciones correspondientes a los consecuentes ejercicios.

Dichas liquidaciones administrativas fueron recurridas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA, de aquí en adelante), donde tras la tramitación de la correspondiente reclamación económico-administrativa, el órgano dictó la desestimación del recurso en base al siguiente fundamento jurídico:

«[...] la pretensión de la sociedad no puede prosperar, pues las autoliquidaciones fueron presentadas extemporáneamente y, tal y como el propio Tribunal Económico Administrativo Central establece en su resolución 00/1510/2013, dictada el 4 de abril de 2017, aquellos casos en los que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello, ha incumplido una obligación tributaria básica: “En estos casos, a juicio de este Tribunal es claro que, con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por tal diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá ratificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de BIN de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.”»

Tras dicha resolución, se presenta ante el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (TSJA, de aquí en adelante) recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEARA, el cual había desestimado la reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones giradas para regularizar el Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2013 y 2014). Dicho tribunal admite el recurso en Sentencia de 5 de diciembre de 2019, en base a la argumentación desarrollada a continuación en base a la interpretación del art. 119.3 Ley General Tributaria (LGT, de aquí en adelante) y su relación con la posibilidad de compensación. Dicha sentencia sigue el criterio establecido por parte del Tribunal Superior de Justicia de Valencia en sentencia 71/2015 de 23 de enero, donde se comparte la siguiente doctrina con el objetivo de exponer los razonamientos mediante los cuales el recurso hubo de prosperar:

“... El ejercicio del derecho de compensación de BIN de ejercicios anteriores no debe entenderse incluido en el supuesto del art. 119.3 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.

Se ha de añadir que tal postura se encuentra avalada por nuestro Código Civil, que, al regular el instituto de la compensación como un modo de extinción de las obligaciones, no lo somete más que a los requisitos del art. 1196, pudiendo operar en todo caso y sin limitación alguna cuando dos personas por derecho propio eran recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.”

Una vez emitida la resolución anterior a favor de la sociedad limitada, se lleva a cabo la interposición del recurso de casación por parte de la Administración del Estado en fecha de 7 de mayo de 2020, resultando admitido mediante auto el 22 de enero de 2021 al apreciarse un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL.

El Tribunal Supremo manifiesta la apreciación de interés casacional en base a la necesidad de aclaración en torno a la interpretación del art. 119.3 LGT la posible aplicación en el Impuesto sobre Sociedades el mecanismo de compensación de BIN cuando la autoliquidación sea presentada de manera extemporánea. Para ello, se reconocen como normas jurídicas que han de ser objeto de interpretación el art. 119.3 LGT y el art. 25.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS, de aquí en adelante); actual art. 26.1 LIS.

En base a esto, el alto tribunal establece que existen dos líneas de análisis a desplegar.

En primer lugar, con carácter general, la interpretación del art. 119.3 LGT con el objetivo de demostrar que no contiene una definición precisa de las “opciones tributarias” para, consecuentemente, describir las pautas que ofrece la propia LGT que permitan establecer un cierto marco de seguridad jurídica a la hora de identificar cuando nos encontramos en presencia de una opción tributaria y cuando no.

En segundo lugar, se presenta una cuestión mucho más concreta derivada de la anterior, referente a la compensación de las BIN, de tal forma que se habrá de acudir a la normativa referente al Impuesto sobre Sociedades para analizar si realmente esta acción corresponde al ejercicio de un derecho patrimonial del contribuyente, un crédito fiscal, o al de una opción tributaria del artículo 119.3 LGT

2.2. Delimitación de las opciones tributarias del art. 119.3 LGT.

En primer lugar, el tribunal lleva a cabo la interpretación del art. 119.3 LGT, referido a “Declaraciones Tributarias”, para manifiestar que, a pesar de que la exposición de motivos de la LGT presenta como uno de sus principales objetivos reforzar las garantías del contribuyente y la seguridad jurídica derivada de las normas, por lo que hace referencia a las “opciones tributarias”, dista mucho de ser “didáctica”. De esta forma, apunta que ni la LGT, ni los reglamentos que llevan a cabo el desarrollo de la misma, desarrollan una definición clara del concepto jurídico de “opciones tributarias” mencionadas en el art. 119.3 LGT, reclamando consecuentemente a la Administración *“una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo a la misma completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley dentro del margen de maniobra que en cada momento el ordenamiento confiera al reglamento”*. De esta forma, la mencionada inconcreción conceptual, al poder generar efectos con una alta perjudicialidad a la hora de interpretar principios de ordenación del sistema tributario, el alto tribunal establece que esta indefinición normativa no ha de ser capaz de perjudicar a aquel que no la ha provocado, es decir, al contribuyente, no garantizándose consecuentemente el mandato recogido en el art. 3.2 LGT referente a los derechos y garantías de los obligados tributarios.

En función de lo anteriormente expuesto, el tribunal acude al art. 12.2 LGT, donde se establece que, en ausencia de una definición concreta, se han de entender los términos recogidos en normas tributarias *“conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*. De esta forma, en un primer momento se acude a la definición otorgada por el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (RAE, de aquí en adelante), donde el termino de “opción” recoge diversas acepciones enfocadas principalmente en la elección entre diferentes alternativas. Sin embargo, esto dista ciertamente de lo recogido en el art. 119.3 LGT, donde no se hace referencia a cualquier opción (concepto genérico), sino solo a aquellas *“opciones que según la normativa tributaria se deben*

ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración”. Estas opciones quedan claramente reflejadas en diversas normativas tributarias, tales como la opción de tributación conjunta recogida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; o la elección del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en la LIS, entre otras mencionadas en tal sentencia.

Una vez delimitado lo anterior, el tribunal acude a los pronunciamientos desarrollados por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC, de aquí en adelante), donde en los mismos se manifiesta un concepto amplio de opción, especialmente en su resolución 1510/2013 de 4 de abril, donde se califica precisamente como opción tributaria la compensación de las BIN. En torno a la misma, el alto tribunal manifiesta estar en desacuerdo con esta, interpretando a su juicio, que se trata de una resolución injustificadamente expansiva del art. 119.3 LGT. Es más, acoge una opinión totalmente contraria al asumir lo regulado en base a la funcionalidad del art. 119.3 LGT recogida en otras resoluciones del TEAC, específicamente la res. 3277/2006, de 18 de diciembre, donde se argumenta que debido a la ausencia de una regulación de alcance general referida a las opciones tributarias se *“obliga a acudir a la regulación específica de cada concreta opción, y al contexto en el que se debe ejercer, para concretar cual es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización de ella”*.

Una vez llevado a cabo el análisis anterior, el alto tribunal concluye que a la hora de delimitar el concepto de “opción tributaria” recogida en el art. 119.4 LGT ha de confluir, por una parte, la conformación de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios excluyentes y diferentes derivada de la norma tributaria; y, por otra parte, el desarrollo de un acto voluntario libre por parte del contribuyente que a su vez quede reflejado en su autoliquidación o declaración según corresponda.

De esta forma, se concluye con base en el análisis anteriormente expuesto, que ni el art. 119.3 LGT, ni los reglamentos encargados del desarrollo de la misma, contienen ningún tipo de definición correspondiente al concepto de “opción tributaria”. En esta línea Siendo, pues, clara la equivocidad y consecuente indefensión que la normativa tributaria manifiesta con relación a las opciones tributarias, lo que carece de coherencia alguna es la aplicación de consecuencias derivadas de dicha indefinición normativa en perjuicio del contribuyente, ya que este no ha generado la misma, sino que es fruto de la escasa precisión y claridad exigible de la norma.

Por tanto, se afirma que no se presenta como opción tributaria el hecho de que el obligado tributario ejerza un derecho autónomo recogido en la norma sin la presencia de una alternativa divergente y excluyente.

2.3. Posibilidad de compensar las BIN como derecho del contribuyente.

En base de la argumentación expuesta en el apartado anterior, el tribunal ha considerado consecuentemente que el compensar o no las BIN se identifica como un derecho del contribuyente y no como una opción tributaria de las recogidas en el art. 119.3 LGT.

A raíz de lo anterior, según el criterio del tribunal, compensar o no las bases imponibles negativas del IS es un derecho patrimonial del sujeto pasivo, no una opción tributaria de los arts. 119.3 LGT tal y como defendía el representante de la Administración del Estado. Si bien, el contribuyente puede optar por compensar o no compensar las bases imponibles negativas, dicha compensación es un medio para asegurar que la tributación de las rentas obtenidas en el IS guarda relación con la capacidad económica del contribuyente, y a tal efecto constituye un elemento de cuantificación de la base imponible.

En tal caso, la compensación se configura como un claro derecho del contribuyente ya que técnicamente no es una opción tributaria debido a que, según el tribunal, no goza de los requisitos necesarios para ser considerado como tal, argumentando consecuentemente que es de aplicación al respecto el principio constitucional de capacidad económica recogido en el artículo 31 de la Constitución Española, como principio de ordenación del sistema tributario. Por tanto, al constituir el mismo como un verdadero derecho autónomo, el sujeto podrá ejercerlo o no, incluso teniendo la posibilidad de renunciar al mismo. En consonancia, como tal derecho no admite restricción alguna, no se permite llevar a cabo el impedimento por vía interpretativa del ejercicio del mismo ya que no es posible vincular la presentación extemporánea con la prohibición de ejercer los derechos del contribuyente reconocidos por el sistema tributario. Por tanto, aunque la presentación se lleve a cabo de manera extemporánea, según el tribunal se ha de entender que, aunque se produzca fuera del plazo reglamentario, debe asimilarse que el contribuyente está ejercitando ese derecho.

En definitiva, el Tribunal Supremo ha sentado como norma interpretativa que el contribuyente del IS conserva el derecho a compensar las BIN con aquellas rentas positivas correspondientes a los periodos impositivos siguientes, aunque se trate de una autoliquidación presentada de forma extemporánea, sin que la decisión de llevar a cabo la compensación, en una concreta autoliquidación, se configure como una opción tributaria regulada en el art. 119.3 LGT, sino como el ejercicio de un derecho del contribuyente.

3. COMENTARIO CRÍTICO.

Tal y como se ha podido observar, la sentencia objeto de análisis ha puesto fin a una larga

trayectoria de litigios ocasionados en torno a las opciones tributarias recogidas en el art 119.3 LGT acerca de la compensación de las BIN, como de la delimitación de la normativa tributaria en torno al conjunto de opciones tributarias. Dicha sentencia consiste en un pronunciamiento de un notable interés en el ámbito jurídico, dejando fuera de toda discusión posible que la extemporaneidad de una autoliquidación no ha de ser un obstáculo para que se lleve a cabo la compensación de las BIN, anulando consecuentemente el criterio del TEAC, cuyo precedente se localiza en la resolución de 4 de abril de 2017 (núm. 1510/2013).

De esta forma, nos encontramos ante un pronunciamiento de manifiesta relevancia principalmente en la delimitación del conjunto de las opciones tributarias, ya que, el alto tribunal es decisivo y crítico acerca de la indefinición de las mismas y la consecuente afección a los derechos del contribuyente, provocándose así que dicha doctrina manifieste en un futuro no muy lejano una claras consecuencias referentes a las opciones en base a lo establecido en el art. 119.3 LGT, ya que el mismo otorga una amplia e importante seguridad jurídica a los diversos obligados tributarios. Sin embargo, a su vez es consciente de la dificultad manifiesta a la hora de poder establecer una doctrina generalizada en base a dicho precepto. En tal caso, las limitaciones que se han venido interponiendo en base al artículo anterior se han visto en jaque tras la emisión de la consecuente sentencias ya que, tal y como menciona Cordero (2022), *“la caracterización de las opciones que se deriva de este pronunciamiento permitirá, por un lado, excluir de este régimen aquellas que no aparezcan claramente delimitadas como tales por la normativa tributaria o en las que no exista propiamente la concurrencia de regímenes «diferentes y excluyentes», entendidos, como hemos señalado con anterioridad, como regímenes dotados cada uno de ellos de sustantividad propia”* (pp. 121).

En dicha sentencia, es relevante destacar que, en referencia a la afección anterior derivada de la imperfección manifiesta en la configuración de la norma legal, a la hora de llevar a cabo la interpretación del régimen jurídico concreto será preciso llevar a cabo la misma con base en lo que el alto tribunal explicita específicamente como “circunstancias concomitantes” en función del caso concreto, sin provocar que la defectuosa normativa recaiga de forma negativa sobre el obligado tributario, primando siempre el principio de regularización íntegra. Estas casuísticas se entenderán en torno a cualquier supuesto en el cual se aplique el precepto 119.3 LGT o en todo aquel que pueda ser configurado de forma clara como opción tributaria, siendo especialmente destacable las situaciones en las que las opciones son ejercidas en el ámbito de una autoliquidación y se refieran a hechos o sucesos producidos de forma previa a la misma, donde la *“elección de un régimen desfavorable al obligado permita presumir la comisión de un error”* (Cordero, 2022).

Por consiguiente, se puede observar que las opciones tributarias no pueden ser consideradas ejercidas de forma tácita por la no presentación de la autoliquidación durante el mero transcurso del

periodo voluntario para ello. Sin embargo, considero necesario que dicho criterio ha de llegar al punto de llevar a cabo una interpretación más flexible acerca de la irrevocabilidad del art. 119.3 LGT, principalmente con el objetivo de prevenir el perjuicio que se pudiera ocasionar sobre aquellos sujetos que realmente cumplen con la presentación en plazo voluntario de la declaración, y, en tal caso, puedan llegar a seleccionar de forma desacertada un régimen que realmente les sea desfavorable, frente a aquellos que llevan a cabo la misma de forma extemporánea o ejercitan la opción de forma tardía en el marco de un procedimiento de comprobación.

En definitiva, debemos destacar que a pesar de que dicha resolución se configura como un pronunciamiento con una amplia trascendencia en torno al art. 119.3 LGT, es importante ser precavidos en cuanto a la realización de una interpretación de carácter extensivo de la misma en base a los fundamentos jurídicos recogidos en la correspondiente sentencia. Por lo pronto, lo único justificado o resuelto en esta sentencia es la manifiesta posibilidad de compensar las BIN de forma extemporánea, no llevadas a cabo durante el periodo voluntario de presentación de la autoliquidación referente al IS, en el momento de presentación de la misma, entendiéndose que esto es extensible con efectos a la propia rectificación de la propia autoliquidación.

Sin embargo, debemos analizar *a posteriori* la extrapolación a otros supuestos con parecidos razonables.

A modo de ejemplo, “¿qué ocurriría si un contribuyente, habiendo aplicado un porcentaje indeterminado de BINs, no agotándolas, es objeto de liquidación por parte de la Administración? ¿Puede alegar que se apliquen las BINs no aplicadas? ¿Debe la Administración realizar dicha compensación de oficio? ¿Aplica aquí la doctrina de «regularización íntegra»? Son cuestiones que o bien la propia Administración en aplicación de sus potestades interpretativas o bien los tribunales competentes deberán resolver para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes” (Iberley, 2022).

Bibliografía:

Cordero, E. M. (2022). La compensación de BINS es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, pp. 112-124.

Iberley (2022). El Tribunal Supremo determina que las bases imponibles negativas (BINs) son un derecho y no una opción. Recuperado de: <https://www.iberley.es/noticias/ts-determina-bins-derecho-no-opcion-31423> [6 de junio de 2022].