
LA AUDIENCIA NACIONAL CONCLUYE QUE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS NO ES UNA OPCIÓN TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 119.3 LGT



La Audiencia Nacional estimó el pasado 11 de diciembre de 2020 el recurso contencioso administrativo contra la tan recurrida y polémica resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 4 de abril de 2017, por la que se limitaba temporalmente el derecho a la compensación de bases imponibles negativas (BINs) en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS), por considerarla una opción tributaria del artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) según el cual, las opciones tributarias deben ejercitarse dentro del plazo voluntario de declaración.

En este caso, se trataba de un contribuyente que, habiendo presentado en plazo las autoliquidaciones del IS, compensó bases imponibles negativas previas por un importe inferior al importe máximo que la Ley le permitía, por lo que siguiendo los cauces del artículo 120.3 LGT presentó solicitud de rectificación de autoliquidaciones, que fue denegada en vía administrativa por no haberse presentado dentro del plazo voluntario de la declaración.

Así, la Audiencia Nacional, lejos de complicarse y entrar a interpretar la posibilidad de que la compensación de BINs pueda ser considerada como una opción tributaria o no, ha concluido directamente que en la rectificación de autoliquidaciones (como es la del IS) no resulta de aplicación el artículo 119.3 LGT –aplicable únicamente a declaraciones- si no que debe aplicarse el artículo 120.3 LGT especialmente destinado a las autoliquidaciones, en el que no

se imponen límites temporales a la aplicación y rectificación de los derechos propios de la liquidación de los impuestos que se presenten por vía de la autoliquidación.

Conviene recordar que el TEAC, en la citada resolución del 4 de abril de 2017, en aplicación del artículo 119.3 LGT, analizaba una a una todas las posibles “opciones” que podía ejercer el contribuyente en relación con la compensación de BINs y como debían interpretarse en sede de una posterior rectificación. Así:

- Si el contribuyente había autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo BINs de ejercicios previos pendientes de compensar, el TEAC entendía que el contribuyente no había ejercitado opción alguna y, consecuentemente, sí que podría hacerlo con posterioridad ante una eventual actuación inspectora.
- Si el contribuyente había decidido compensar hasta el límite máximo compensable dentro del período de declaración, entonces según el TEAC en una rectificación o comprobación posterior podía mantener la opción ejercida de compensar bases imponibles por el importe máximo posible.
- Si el contribuyente compensaba BINs por un importe inferior al importe máximo compensable correspondiente a la base imponible del ejercicio, entonces el TEAC interpretaba que había optado por compensar el importe consignado en su momento, no pudiendo modificar la opción ejercitada fuera del plazo voluntario de autoliquidación.
- Si el contribuyente no había presentado autoliquidación alguna dentro del plazo voluntario, siguiendo las mismas interpretaciones anteriores, entendía el TEAC que el contribuyente no había ejercitado su derecho a compensar cantidad alguna y, por lo tanto, dicha opción no podía modificarse mediante una rectificación de la autoliquidación presentada con posterioridad o en sede de un procedimiento de comprobación posterior.

Estas interpretaciones que realizó el TEAC han sido aplicadas por la Administración y por los Tribunales Económico-administrativos Regionales en múltiples procedimientos de rectificación y comprobación a lo largo de estos años, llegando en muchos supuestos a la vía contencioso administrativa en la que había Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) que seguían la interpretación del TEAC y otros que adelantaban en sus sentencias, de una manera más o menos clara, la conclusión ahora alcanzada por la Audiencia Nacional (las más recientes: STSJ de Cantabria sede Santander de 11 de mayo de 2020, STSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de mayo de 2020, STSJ de Cataluña de 19 de junio de 2020).

Consecuentemente, a raíz de esta sentencia se abre la posibilidad de revisar las autoliquidaciones presentadas hasta el momento y la posible modificación de las mismas, ya sea por aplicación de BINs o por cualquier otro incentivo fiscal y, en su caso, previo un estudio pormenorizado de la vía más adecuada a seguir, iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.