

El Tribunal Supremo considera que la rectificación de autoliquidaciones para la aplicación de BINs no es una opción sino un derecho

Diciembre de 2021

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal:

Miguel Muñoz Pérez

Socio Responsable de Procedimientos Tributarios de PwC Tax & Legal
miguel.munoz.perez@pwc.com

Pablo Casillas Vázquez

Experto Fiscal en PwC Tax & Legal
pablo.casillas.vazquez@pwc.com

El pasado 30 de noviembre de 2021, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) dictó Sentencia de casación en la que pone fin a la doctrina mantenida por el TEAC, por la que la que se consideraba la posibilidad de limitar la utilización de BINs por el contribuyente, tratándola no como un derecho sino como manifestación de una opción tributaria.

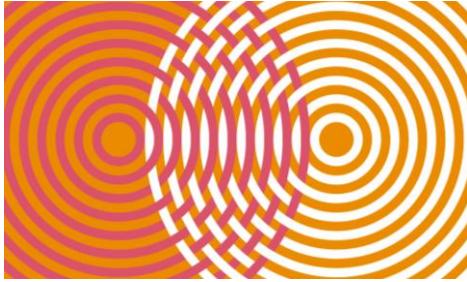
El motivo de disputa deriva de la presentación fuera de plazo de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2013 y 2014 por parte de la entidad mercantil, en las cuales compensó bases imponibles negativas (BINs) generadas en ejercicios anteriores. A juicio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), dichas compensaciones no eran admisibles, por incumplirse el plazo de presentación, habiendo optado -a su juicio- el contribuyente por no compensar bases imponibles en el momento en el que pudo tomar la decisión.

Frente a las liquidaciones dictadas por la AEAT, la entidad interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de

Andalucía (TEARA), que las desestimó con fundamento en la doctrina del TEAC sobre las denominadas “opciones tributarias” y su interpretación del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT).

Con posterioridad, la entidad recurrió la Resolución del TEARA ante el TSJA, el cual estimó el recurso del contribuyente y anuló los actos administrativos recurridos, considerando que la compensación de BINs no tiene la consideración de opción sino del ejercicio de un derecho y que, por tanto, no se encuentra limitado por lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT.

La Abogacía del Estado recurrió ante el TS la Sentencia del TSJA, por considerar que la Sentencia de instancia vulneraba el artículo 119.3 de la LGT, sosteniendo, por una parte, (i) que el derecho de opción recogido en dicho artículo no es un requisito formal sino un deber del contribuyente, y, por otra parte, (ii) que el artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del IS (TRLIS) concedía al contribuyente una opción de compensar las BINs generadas en ejercicios previos, la cual debe ser ejercitada al tiempo de presentar la autoliquidación dentro del plazo reglamentario. Asimismo, a juicio de la



representación pública, no es válido el argumento del TSJA sobre la posibilidad de aplicar, supletoriamente, el artículo 1.196 del Código Civil.

En atención al motivo de recurso y la cuestión con interés casacional planteada por la Abogacía del Estado, el TS reconoce, en primer lugar, que ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo regulan el concepto de opciones tributarias, lo cual ha provocado la controversia que juzga el Tribunal. A este respecto, el TS reprocha a la Administración que, ante esa indefinición, se hayan dictado actos administrativos que hayan podido perjudicar económica y jurídicamente a los contribuyentes. Además, considera el TS que, ante la indefinición de la norma, no es posible cumplir con el respecto de derechos y garantías de los contribuyentes, reconocido en el artículo 3.2 de la LGT.

A continuación, el TS analiza la existencia de opciones tributarias en la normativa tributaria, desde la Ley de IRPF a la Ley del IVA, pasando por la del IRNR, y facilitando ejemplos de opciones tributarias. A juicio del TS, para que exista una opción, la normativa ha de dar una alternativa al contribuyente, el cual deberá elegir si toma una u otra de las opciones ofrecidas por la norma. Además, el TS no admite la posibilidad de opciones presuntas, como pretende la Administración al dar por hecho que presentar fuera de plazo la autoliquidación supone ejercitar una opción, sino que la opción debe ser expresa o tácita, pero inequívoca.

En definitiva, para el supuesto concreto de la compensación de BINs, el TS considera que se trata de un derecho autónomo y no una opción, porque el artículo 25 del TRLIS (actual 26 de la Ley del IS) no describe una alternativa que consista en optar por un régimen tributario u otro, sino simplemente ofrece la posibilidad de compensar pérdidas fiscales de ejercicios previos. Por lo anterior, concluye el TS que los contribuyentes del IS tienen derecho a compensar BINs, aun cuando la autoliquidación se presente extemporáneamente, sin que la compensación o no compensación suponga una opción tributaria en los términos del artículo 119.3 de la LGT.

En nuestra opinión, si bien esta Sentencia aborda el supuesto concreto de la imposibilidad de compensar BINs cuando el contribuyente presenta fuera de plazo la autoliquidación, la misma debe ser extrapolable al resto de situaciones en las que la AEAT y el TEAC han limitado la compensación de BINs, como, por ejemplo, la posibilidad de rectificación de autoliquidaciones y compensación BINs que no se hubiera realizado al momento de presentar la autoliquidación en plazo.

Sin duda alguna, la Sentencia tiene una gran relevancia y otorga una importante seguridad jurídica a los contribuyentes. No obstante, habrá que atender a la reacción de la Administración y el poder Legislativo a esta Sentencia, y las medidas que puedan tomarse al respecto.