

Compensación de BINS y regularización íntegra: la interpretación favorable del artículo 66 bis de la LGT en la SAN de 21 de noviembre de 2019

Eva María Cordero González
Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo

1. Planteamiento.

Con fecha de 21 de noviembre de 2019, la Audiencia Nacional ha dictado una importante sentencia sobre el artículo 66 bis de la Ley General Tributaria que establece, como es sabido, un plazo de diez años para iniciar la comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, a contar desde el fin del plazo para presentar la autoliquidación del período en que se originaron¹

Según la Audiencia Nacional, el denominado principio de regularización íntegra permite interpretar este artículo en el sentido de que no sólo habilita a la Administración a reducir o eliminar las bases imponibles negativas (BINS) declaradas, sino también a atender solicitudes de rectificación de la autoliquidación para incluir y compensar bases de períodos anteriores no declaradas, procedentes de períodos para los que hubiera prescrito el derecho a liquidar.

Tratándose de una de las primeras sentencias que se dictan en relación con el régimen jurídico introducido tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015, este pronunciamiento resulta especialmente relevante no sólo

¹ Comentario realizado en el marco del Proyecto de Investigación “Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español en un contexto de descentralización” (DER2017-83703-P), financiado por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad

por la interpretación que realiza del artículo 66 bis de la LGT, sino porque pone en cuestión la discutible doctrina del TEAC sobre la compensación de BINS como opción tributaria y los límites a su rectificación según el artículo 119.3 de la LGT.

2. Supuesto de hecho.

Los hechos que dieron lugar a la sentencia fueron los siguientes:

Se trataba de una entidad que había practicado revaloraciones contables de determinados activos entre los ejercicios 2003 a 2010, presentando las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades sin realizar los correspondientes ajustes sobre el resultado contable para calcular la base imponible del impuesto, ajustes que habrían motivado la obtención de BINS. Tras entrar en situación de concurso de acreedores, la entidad presenta autoliquidación del impuesto relativa al ejercicio 2012/2013, de forma extemporánea. Rechazadas las cuentas anuales por la junta general de accionistas, por orden del Juzgado de lo mercantil, se formulan de nuevo las cuentas y en ellas se elimina el efecto de las revalorizaciones voluntarias registradas.

La entidad solicita entonces que se rectifique la autoliquidación de 2012 para que, en aplicación del artículo 66 bis, una vez practicados los ajustes negativos en la base imponible del impuesto por el importe de las revalorizaciones voluntarias, se incluyan en la misma las BINS que habrían debido consignarse como procedentes de ejercicios anteriores en los que se determinó de forma incorrecta la base imponible (2003 a 2010). La administración tributaria rechaza la solicitud, al considerar prescrito el derecho a la rectificación de las autoliquidaciones de los períodos de origen de las BINS, en que debían de haberse declarado.

Ante el TEAC, la entidad argumenta que no se solicita la rectificación de los períodos prescritos, sino la del ejercicio 2012, para que sea la administración la que compruebe las bases pendientes y determine su importe en aplicación del artículo 66 bis, realizando los ajustes correspondientes a la eliminación de las revaloraciones contables.

3. La doctrina de la Audiencia Nacional.

La sentencia de la AN de 21 de noviembre estima parcialmente el recurso frente la resolución del TEAC de 5 de julio de 2017, con cita de diversas consultas a la Dirección General de Tributos relativas a la aplicación en la cuota de deducciones por inversiones no declaradas en el período de su realización y, fundamentalmente, de la doctrina del TS en su sentencia de 22 de noviembre de 2017 (rec.2654/2016) sobre el principio de regularización íntegra y la compensación de BINS.

En esta sentencia, el TS se pronunció sobre un supuesto en el que, tras el desarrollo de un procedimiento inspector, el contribuyente solicitó absorber el incremento de renta liquidado (2003), con BINS que no habían sido aprovechadas en ese período por insuficiencia de base y habían sido compensadas en períodos posteriores (2005). La administración consideró que la compensación de BINS era una opción del artículo 119.3 de la LGT y rechazó su rectificación. El TS estimó el recurso aplicando el principio de íntegra regularización, destacando que *“cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación, procede atender a todos los componentes”, “tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (...) y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia”*. El fallo precisaba, en todo caso, que no se reconocía a la recurrente el derecho a que se le aplicara directamente la

compensación de BINS solicitada, sino únicamente a que la administración, antes de dictar la liquidación resultante de la actividad inspectora, resolviera si era o no procedente la compensación, sin oponer como obstáculo que el derecho a realizar esta solicitud hubiera “precluido” y previa revisión de los ejercicios posteriores para dejar sin efecto la compensación practicada. Como es sabido, la Ley 34/2015, de Modificación Parcial de la LGT introdujo posteriormente un apartado 4 en el artículo 119, precisamente para limitar esta posibilidad y señalar que en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrían aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos fuera posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos.

La misma doctrina es aplicada por la AN en un supuesto en el que no se trataba de absorber el incremento de la base derivada de un procedimiento inspector, ni de trasladar bases ya compensadas en otros períodos, sino de resolver la solicitud de rectificación de autoliquidación para aprovechar BINS procedentes de un período prescrito y no declaradas, que la administración podía comprobar, puesto que no había transcurrido el plazo de diez años fijado por el artículo 66bis. El recurso se estima parcialmente considerando que el principio de regularización íntegra obliga a comprobar y determinar dichas bases, en los mismos términos que la sentencia del TS de 2017, es decir, sin perjuicio de que la administración, al realizar la liquidación del ejercicio 2012/2013, resuelva si **procede la compensación solicitada, “pero sin oponer como obstáculo el que hubiera precluido temporalmente el derecho a deducir esta solicitud”**.

Como argumento adicional, la sentencia alude a la doctrina de la Dirección General de Tributos en diversas consultas que afirman la posibilidad de aplicar en autoliquidaciones posteriores deducciones no declaradas en el período en

que se realizó el gasto, siempre que no haya transcurrido el plazo máximo previsto en el vigente artículo 39 de la LIS y aunque el primer período esté prescrito. Así lo señalaron, por ejemplo, la consulta V2396-12 de 12 de diciembre de 2012 en relación con la deducción por inversiones medioambientales contemplada en el anterior artículo 39 del RDLeg 4/2004, como respuesta a la consulta planteada por una sociedad que no había solicitado en su momento los certificados de convalidación necesarios para practicar la deducción y pretende aplicar en 2012 deducciones por inversiones realizadas entre 2002 y 2005; la consulta V0751-15 de 9 de marzo de 2015, en relación con una entidad había cometido un error en el porcentaje de deducción en el período de la inversión, aplicando el 0,6% en lugar del 6% y pretende recuperar este importe con posterioridad; o la consulta V2400-14 de 11 de septiembre de 2014, relativa a la deducción por actividades I+D+i del artículo 35 del R. D Leg 4/2004, de 5 de marzo, por parte de una entidad que solicitó aplicar en 2013 gastos realizados durante los ejercicios 2006 y 2009 y no declarados en estos períodos. En todos estos casos, se accede a la aplicación posterior de las deducciones, siempre que no hubiera transcurrido el plazo máximo de deducción, y sin perjuicio de su acreditación con arreglo a las normas propias de los medios y carga de la prueba.

4. Comentario crítico.

La sentencia objeto de este comentario es especialmente relevante por vincular, como ya lo hizo el TS en su sentencia de noviembre de 2017, el principio de regularización íntegra con la compensación de BINS. Este principio, ligado a los principios de justicia tributaria y buena administración, tendría una doble eficacia en relación con la compensación de BINS:

Por una parte, exige interpretar de forma equitativa las potestades administrativas de comprobación del artículo 66 bis, para que puedan y deban

aplicarse también en lo que favorezca al contribuyente, para acceder a la rectificación de una autoliquidación a los efectos de incorporar BINS no declaradas en períodos anteriores. Parece lógico que si la Administración está facultada para verificar la corrección de las BINS, ha de estarlo ya sea para reducir el importe de las declaradas o para determinar las que puedan acreditarse por el contribuyente de conformidad con las reglas de la carga de prueba, teniendo en cuenta, además, que en este caso particular se había presentado la autoliquidación en el período de origen y las BINS resultaban de la aplicación de ajustes al resultado contable derivados de la normativa del impuesto.

El artículo 66 bis debe interpretarse, por tanto, en el sentido apuntado por la exposición de motivos de la Ley que lo introdujo, la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT, según la cual esta norma no sólo habría de *“garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones”* sino también *“el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales (...), así como el correcto ejercicio de otros derechos como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación, la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar”*. Aunque inicialmente la sentencia resta importancia a esta afirmación e indica que no llegó a plasmarse en el articulado de la Ley, al final, es la interpretación que prospera en el fallo.

Con ello, la AN matiza su doctrina previa recogida en sentencias de 28 de enero de 2010 (rec. 499/2006) y de 23 abril 2015 (rec. 204/2015) en las que había señalado que la determinación de una BIN solo podía realizarse “por el sujeto pasivo mediante la correspondiente declaración”. Esta última sentencia confirmó, en efecto, la liquidación practicada a una entidad que había consignado como pendientes en 2006 BINS anteriores no declaradas, procedentes de los períodos 2000 y 2001. En ella, la AN rechaza la pretensión

del recurrente de que las BINS puedan admitirse previa comprobación administrativa a partir de la contabilidad y los soportes documentales, confirmando la imposición de la sanción del artículo 195 de la LGT. También la sentencia de 21 de diciembre de 2017 (rec. 204/2016) confirma la regularización y sanción impuesta a una entidad por compensar en 2007 y 2008 BINS no declaradas, procedentes de los periodos 2005 y 2006, aunque el contribuyente, en situación concursal durante el plazo de declaración, intentara la presentación extemporánea de las declaraciones de esos periodos una vez iniciado el procedimiento de comprobación limitada, antes de la emisión de la liquidación. La SAN de 21 de noviembre de 2019 matiza esta doctrina y abre la posibilidad de que, aún a falta de declaración de las BINS en el periodo de origen, éstas puedan aplicarse en un ejercicio posterior, solicitando la rectificación de la autoliquidación del periodo en el que pretenden compensarse y previa cuantificación por parte de la administración tributaria.

En segundo lugar, la aplicación del principio de regularización íntegra a la compensación de BINS supone alejar esta figura del régimen de las opciones contenido en el artículo 119.3 de la LGT, interpretando con flexibilidad las posibilidades de rectificación, por tratarse de un elemento de cuantificación favorable al obligado y que debe tenerse en cuenta para lograr una regularización completa, dado su papel esencial en la valoración de la capacidad económica de la entidad.

Como es sabido, la doctrina del TEAC considera que la compensación de BINS, en la medida que en el contribuyente puede decidir si la aplica y en qué cuantía lo hace en cada periodo, queda comprendida bajo el régimen del artículo 119.3 de la LGT, de modo que la opción ejercitada no podrá rectificarse pasado el periodo voluntario. En sus resoluciones de 4 de abril de 2017 y 16 de enero, 9 de abril y 14 de mayo de 2019, el TEAC ha ido precisando las distintas hipótesis que pueden plantearse, rechazando, por ejemplo, que pueda alegarse error

en la aplicación de las BINS, para incrementar las compensadas a través de una solicitud de rectificación de autoliquidación. También se ha considerado que la falta de declaración en plazo, supone optar por no compensar y renunciar a aplicar en ese período las BINS pendientes, hipótesis abordada en las resoluciones de 9 de abril y 14 de mayo de 2019, en las que se rechaza que su compensación pueda llevarse a cabo en una autoliquidación espontánea, presentada unos días después de concluido el plazo. En las resoluciones citadas se confirma, por ello, la liquidación administrativa dictada para eliminar las BINS compensadas en la autoliquidación extemporánea, liquidando la deuda correspondiente a la renta del período.

La sentencia de la AN pone en cuestión este esquema y entra en contradicción con la doctrina del TEAC desde distintos puntos de vista, omitiendo toda referencia al artículo 119.3 de la LGT. Así, resulta incoherente que a un contribuyente que declaró las BINS en plazo, se le impida compensarlas por el hecho de retrasarse en la presentación de la declaración en que pretende aprovecharlas y que se admitan, en cambio, BINS no declaradas y procedentes de períodos prescritos, para aplicarse en una autoliquidación también extemporánea, como ocurría en el supuesto enjuiciado por la AN, instando a que sea la Administración la que determine su importe en aplicación del artículo 66 bis de la LGT. Y lo mismo cabe afirmar para quien declara haber cometido un error en las BINS aplicadas y solicita rectificar la autoliquidación para poder incorporarlas, lo que es rechazado en la resolución de 4 de abril de 2017. Es evidente, que de mantenerse la doctrina del TEAC, en conexión con la de la AN, se haría de peor condición a quien declara las BINS puntualmente que a quien no lo hace.

Con ello se pone de manifiesto, nuevamente, la necesidad de revisar por completo la doctrina del TEAC sobre la compensación de BINS y los límites a su rectificación según el artículo 119.3 de la LGT, algo que se vislumbra en la sentencia de la AN y esperemos sea confirmado por el TS. Desde nuestro

punto de vista, ciertamente, la compensación de BINS tiene un componente opcional, pues a diferencia de lo que ocurre con las rentas negativas en el IRPF que según el artículo 50 de la Ley 35/2006 han de aplicarse en el importe máximo permitido en cada período, la LIS permite a la entidad ajustar el importe a compensar, con la finalidad principal de evitar el solapamiento con las deducciones en la cuota y favorecer su máximo aprovechamiento. Este carácter no puede desnaturalizar, sin embargo, el papel esencial de las BINS en la determinación de la renta y dotar de tanta rigidez al sistema de compensación. La doctrina del TEAC sobre el artículo 119.3 de la LGT provoca el efecto contrario al que trata de lograrse con esta configuración, puesto que considera que la opción se refiere a la cuota² y sobre esta no existe realmente opción, puesto que habría que entender que la voluntad del contribuyente es siempre la de compensar el máximo posible salvo error, que debería poder revisarse por los cauces habituales para la rectificación de autoliquidaciones.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.

² En su resolución de 4 de abril de 2017, el TEAC precisó que “Así las cosas, a juicio de este Tribunal, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex artículo 119.3 LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior”