

# La rectificación de autoliquidaciones encaminada a incrementar el importe de las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos

Análisis de la [SAN de 21 de noviembre de 2019, rec. núm. 1064/2017](#)

**José Manuel Almudí Cid**

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Complutense de Madrid*

## Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2019, en la que se reconoce la posibilidad de que el sujeto pasivo inste la rectificación, en el plazo de prescripción, de una autoliquidación del impuesto sobre sociedades con la finalidad de incrementar la cuantía de las bases imponibles negativas reflejadas en dicha declaración que tenían su origen en periodo impositivo prescrito.

## 1. Supuesto de hecho

En el año 2014 la recurrente presentó su declaración del impuesto sobre sociedades, relativa al periodo impositivo 2012/2013, que arrojaba un resultado a devolver. En cumplimiento de un auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil a finales de 2013, la administración concursal de la recurrente formuló nuevamente las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012/2013. En dicha reformulación se procedió a eliminar el efecto de las revalorizaciones voluntarias registradas en el pasado y, dado que anteriormente se habían computado íntegramente como beneficios, se corrigió la cuenta de reservas.

Desde la perspectiva tributaria, la recurrente consideraba que las mencionadas revalorizaciones contables voluntarias no debían tener efecto fiscal alguno, de tal manera que no supone ingreso computable en la base imponible del impuesto sobre sociedades; y que se debía practicar un ajuste negativo en la base imponible del impuesto por el importe de dichas revalorizaciones voluntarias. Si estos ajustes se hubieran realizado, a juicio de la parte recurrente, se habrían generado bases imponibles negativas en ejercicios prescritos (2003/2004, 2004/2005, 2006/2007, 2007/2008 y 2009/2010), que tenían reflejo en la declaración del año 2012/2013.

En virtud de lo anterior, el sujeto pasivo solicitó la rectificación de la autoliquidación por el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2012/2013, al objeto de que se incluyeran las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, afectados por las revalorizaciones contables indebidamente practicadas que habrían resultado en caso de que dichas revalorizaciones no se hubiesen efectuado (o bien que se hubiesen efectuado, pero después ajustado fiscalmente).

Según la sociedad, la Administración contaba con el plazo de diez años para comprobar los créditos fiscales (bases imponibles negativas, deducciones), de conformidad con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, lo que daba lugar a la posibilidad de rectificar la mencionada autoliquidación.

Agregaba el contribuyente que, subsidiariamente, y para el caso de que el razonamiento expuesto no se acogiera por la Administración, se solicitaba la rectificación de aquellos ejercicios respecto de los que no se hubiera verificado la prescripción del derecho a liquidar o a solicitar la rectificación de la autoliquidación, por no haber transcurrido más de cuatro años desde la última actuación con eficacia interruptiva que se haya podido realizar.

No obstante, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid consideró que el derecho de la interesada a la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2004/2005 a 2009/2010 había prescrito, en virtud de lo cual no procedía el reconocimiento en el ejercicio 2012/2013 de bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores no declaradas anteriormente.

La Resolución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes fue recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que fue desestimada mediante Resolución fechada el 5 de julio de 2017, que da lugar a la sentencia que es objeto del presente comentario.

## 2. Doctrina del tribunal

La pretensión de la recurrente consistía en defender su derecho a rectificar la declaración del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2012/2013, al objeto de que se incluyan en la misma las bases imponibles negativas que habrían debido consignarse como procedentes de diversos ejercicios anteriores, ya prescritos, en los que se determinó de forma incorrecta la base imponible del ejercicio.

Para sostener tal pretensión, la recurrente invocaba, entre otros argumentos, el cambio normativo introducido en la Ley General Tributaria (LGT) por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que, al mismo tiempo que extiende el derecho de la Administración a comprobar las bases imponibles negativas de los diez últimos ejercicios, reconocía, a su juicio, el co-

relativo derecho del contribuyente a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones con el mismo alcance.

Por su parte, la resolución del TEAC recurrida declaraba que esa modificación solamente afectaba al primero de los derechos comentados, esto es, al de la Administración para comprobar, pero no así al segundo, que seguiría estando regido por el plazo general de cuatro años y que impediría, según este tribunal, incluir en la declaración del ejercicio 2012 créditos fiscales procedentes de ejercicios prescritos en el momento de instarse la rectificación.

A estos efectos, es importante subrayar que la Administración en ningún momento cuestionó que concurría un error jurídico, tal y como se manifestaba en la solicitud de rectificación de la autoliquidación relativa al periodo impositivo 2012/2013, en las declaraciones inicialmente presentadas, limitándose a considerar que había prescrito la posibilidad de modificar las bases imponibles de los ejercicios afectados (2004/2005 a 2009/2010).

Pese a los diversos argumentos invocados por la recurrente, la Audiencia Nacional (AN) funda su Sentencia de 21 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1064/2017 –NFJ076708–) en el principio de íntegra regularización o derecho a la regularización completa, en los términos en los que ha sido interpretado por el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 22 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2654/2016 –NFJ069239–). En este último pronunciamiento, el Alto Tribunal declaró que, en el seno de un procedimiento de inspección, los obligados tributarios estaban facultados para invocar la aplicación de bases imponibles negativas, en aquellos periodos impositivos en los que no se hubiesen aplicado previamente por no existir un rendimiento positivo, minorándose la aplicación de esas bases imponibles negativas en periodos posteriores.

A estos efectos, la recurrente señalaba que el artículo 119.3 de la LGT no era de aplicación a los créditos fiscales derivados de bases negativas que son susceptibles de modificación a través de una rectificación de la liquidación mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la liquidación tributaria. Se añadía que la modificación de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, había esclarecido que la aplicación de las bases negativas a un determinado ejercicio no es una opción inmodificable que deba regirse por el artículo 119.3 de dicho texto legal, pues dicha modificación legal ha introducido en dicho artículo 119 un nuevo apartado 4, del que deriva la posibilidad de modificar la opción que se ha hecho de la aplicación de bases imponibles negativas mientras no se haya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos. Además, se indicaba que ese límite temporal (para las posibles modificaciones) resultaba de aplicación únicamente a partir del año 2015.

Y el Alto Tribunal acogió dicha argumentación en el fundamento de derecho sexto de su resolución, invocando el principio de íntegra regularización, con cita de su Sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–), si bien precisando el alcance de su fallo de la siguiente manera:

- a) No significa reconocer a la recurrente el derecho a que se le aplique directamente la compensaci33n que solicit33 respecto de bases negativas en ejercicios anuales anteriores.
- b) Tan solo se concede el distinto derecho a que la Administraci33n tributaria, con car33cter previo a realizar la liquidaci33n resultante de la actividad inspectora, resuelva si era o no procedente la compensaci33n que fue solicitada en relaci33n con los concretos cr33ditos fiscales que fueron invocados respecto de ejercicios anteriores, pero sin oponer como obst33culo que hab33a precluido temporalmente el derecho a deducir esa solicitud.
- c) Queda tambi33n a salvo el derecho de la Administraci33n de condicionar la compensaci33n solicitada para la liquidaci33n litigiosa a la dejaci33n sin efecto de la compensaci33n que por los mismos cr33ditos fiscales hubiese realizado la entidad recurrente en otros ejercicios fiscales diferentes a los aqu33 controvertidos.

En virtud de lo anterior, la AN, en su pronunciamiento de 21 de noviembre de 2019, estima parcialmente el recurso, reconociendo el derecho de la recurrente a instar la rectificaci33n de su autoliquidaci33n. En el bien entendido de que la anulaci33n de la resoluci33n recurrida no obsta a que la Administraci33n tributaria, con car33cter previo a realizar la liquidaci33n del ejercicio 2012/2013, resuelva si era o no procedente la compensaci33n que fue solicitada en relaci33n con los cr33ditos fiscales que fueron invocados respecto a ejercicios anteriores, pero sin oponer obst33culo que hab33a precluido temporalmente, el derecho a deducir esta solicitud.

### 3. Comentario cr33tico

Con la llegada del a33o 1999 se introdujo en el impuesto sobre sociedades espa33ol la obligaci33n de los sujetos pasivos de dicho impuesto de acreditar, mediante la exhibici33n de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuant33a de las bases imponible33 negativas objeto de compensaci33n, cualquiera que fuere el ejercicio en que se hab33an originado. Hasta dicha fecha, la compensaci33n de bases imponible33 negativas en dicho impuesto 3nicamente exig33a que estas constasen en las declaraciones previas del sujeto pasivo.

El trasfondo de esta medida era la inequ33voca voluntad del legislador de ampliar las facultades de comprobaci33n de la Administraci33n tributaria m33s all33 del plazo tributario de prescripci33n (cuatro a33os), facult33ndola para requerir al obligado tributario aquellos elementos acreditativos de la correcta determinaci33n de las bases imponible33 negativas generadas en periodos impositivos previos, cuando estas surt33an efectos en un periodo impositivo ulterior.

Ahora bien, dada la redacci33n de la norma, distaba mucho de resultar claro el alcance de la comprobaci33n susceptible de llevarse a cabo por la Administraci33n en el marco de un

procedimiento dirigido a verificar la licitud de la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios ya prescritos.

En efecto, la obligación de acreditar la procedencia de las bases imponibles negativas dio lugar a que los tribunales se viesen obligados a dilucidar si bastaba para ejercitar el derecho a la compensación con que el contribuyente aportase las declaraciones tributarias en las que había determinado la base imponible negativa con efectos en ejercicios futuros, así como la contabilidad y los documentos en los que esta se funda, o si la Administración estaba facultada adicionalmente para poner en tela de juicio la aplicación del ordenamiento jurídico realizada por el obligado tributario en el periodo impositivo, ya prescrito, en el que se había determinado la base imponible negativa.

Esta controversia fue resuelta por el TS, entre otras, mediante las Sentencias de 6 (rec. núm. 4500/2012 –NFJ056634–) y 14 (rec. núm. 4303/2011 –NFJ052840–) de noviembre de 2013, que se pronunciaron a favor de la tesis de la Administración, permitiendo a la Agencia Tributaria revisar la corrección jurídica de las declaraciones tributarias en las que se originaron las bases imponibles negativas más allá del plazo ordinario de prescripción. De este modo, en un escenario como el vigente, en el que la compensación de bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades cabe durante dieciocho años, el contribuyente podría ver cuestionada la aplicación del ordenamiento jurídico realizada hace más de cinco lustros, a la vez que ser requerido para que aporte la contabilidad y los soportes documentales en los que fundó originalmente la determinación de la base imponible negativa.

En todo caso, es obligado advertir de que la jurisprudencia del TS a la que acabamos de referirnos fue objeto de matizaciones, en concreto, a través de la Sentencia de 4 de julio de 2014 (rec. núm. 581/2013 –NFJ054784–), en la que el Alto Tribunal niega la posibilidad de declarar realizados en fraude de ley negocios jurídicos acaecidos en periodos ya prescritos, cuyos efectos habían adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, toda vez que el ejercicio que dio lugar a la base imponible negativa no fue objeto de comprobación alguna.

Con esta precisión el TS abrazaba la idea de que otorgar a la Administración una potestad ilimitada de comprobación de situaciones ya consolidadas jurídicamente, por mucho que estas incidan en obligaciones tributarias no prescritas, determina una quiebra inaceptable del principio constitucional de seguridad jurídica. Así pues, la posición del TS en este ámbito dista mucho de estar definitivamente clara, toda vez que la solución alcanzada en la mencionada Sentencia de 4 de julio de 2014 contraviene los postulados sentados en las dos sentencias precedentes, pese a que se citan expresamente en el fallo más reciente. En concreto, el Alto Tribunal declaraba que:

[...] lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización –en los términos pactados y con sus efectos propios–, algo que queda fuera de las facultades que el artículo

23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o la propia Ley General Tributaria de 2003 confieren a la Inspecci33n.

No obstante, este planteamiento fue abandonado posteriormente por el TS, que acab33 haciendo suya la interpretaci33n de la Administraci33n, en sus pronunciamientos de 5 (rec. n33m. 4075/2013 –NFJ057615–) y 26 (rec. n33m. 4072/2013 –NFJ058191–) de febrero y 23 (rec. n33m. 682/2014 –NFJ057861–) de marzo de 2015.

En este escenario, y habida cuenta de la *3*ntima conexi33n existente entre el principio constitucional de seguridad jur33dica y la figura de la prescripci33n, resulta cuestionable el contenido del art33culo 66 bis de la LGT, incorporado en nuestro ordenamiento por la Ley 34/2015, de 21 de diciembre, mediante el que se introdujo un plazo de prescripci33n de diez a33os para comprobar o investigar las bases impositivas pendientes de compensaci33n. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente podr33 acreditar que las bases impositivas negativas cuya compensaci33n pretenda resultar procedentes, as33 como su cuant33a, exclusivamente mediante la exhibici33n de la autoliquidaci33n y de la contabilidad, sin que sea posible cuestionar la aplicaci33n o interpretaci33n jur33dica que ha dado lugar a las mismas.

Seg33n se desprende del presupuesto de hecho que motiva la sentencia que es objeto del presente comentario, *a priori*, dicho plazo generaba una preocupante y criticable asimetr33a en la posici33n en la que se encontraban el obligado tributario y la Administraci33n, pues cab33a considerar que el primero quedaba constre33ido por un plazo de cuatro a33os para instar cualquier rectificaci33n de sus autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades que pudieran surtir efectos en ejercicios futuros, mientras que la Administraci33n ten33a abierta la puerta a cuestionar la aplicaci33n del ordenamiento jur33dico realizada por el contribuyente durante diez a33os.

Pues bien, seg33n hab33amos planteado en otro lugar al hilo del proyecto de ley que dio lugar a la actual redacci33n del art33culo 66 bis de la LGT, dicha interpretaci33n queda absolutamente descartada por la AN en la sentencia que estamos analizando, al considerar que, si la Administraci33n est33 facultada para revisar las bases impositivas negativas generadas en ejercicios prescritos en el seno de un procedimiento inspector, obviamente tanto en beneficio como en perjuicio del obligado tributario, este *3*ltimo deber33 estar igualmente legitimado para instar la rectificaci33n de las autoliquidaciones no prescritas en las que se reflejaban bases impositivas negativas originadas en ejercicios prescritos, susceptibles de compensarse en periodos impositivos posteriores y que pueden haberse determinado err33neamente en perjuicio del propio obligado tributario.

De este modo, bas33ndose en el principio de regularizaci33n *3*ntegra, que obliga a tomar en consideraci33n, al objeto de determinar la cuota tributaria que pudiera derivarse de un procedimiento de comprobaci33n e investigaci33n, tanto lo que perjudica como lo que favorece al obligado tributario, la AN coloca al contribuyente en una posici33n de igualdad de armas con la Administraci33n, reparando la asimetr33a antes expuesta, al reconocer su legitimaci33n para instar la revisi33n de la adecuaci33n a derecho de aquellas declaraciones ya prescritas que extienden sus efectos sobre periodos impositivos no prescritos.

En este escenario, cabe plantearse en qué medida el alcance del pronunciamiento de la AN podrá verse limitado, en aquellos supuestos contemplados por el artículo 119.4 de la LGT, introducido asimismo en nuestro ordenamiento por la Ley 34/2015, en los que la rectificación de la autoliquidación se insta por el obligado tributario con posterioridad al inicio de un procedimiento de comprobación e investigación. En este sentido, según ha señalado la doctrina, debe precisarse que la limitación a la modificación de cantidades pendientes de deducción o de compensación a la que hace referencia dicho precepto es muy limitada, operando exclusivamente en los procedimientos de comprobación parcial que no incluyan en su objeto la comprobación de la compensación o deducción pendiente. En el bien entendido de que ello no es óbice para que, en el seno de otro procedimiento, el contribuyente inste la rectificación de las autoliquidaciones en las que se plasmen compensaciones o deducciones procedentes de ejercicios prescritos que se consideren no ajustadas a Derecho.

Adicionalmente, y aunque esto no es objeto de análisis por la sentencia comentada, no puede perderse de vista que la ampliación del plazo administrativo para comprobar las bases imponibles negativas invita a cuestionar la viabilidad de imponer sanciones como consecuencia de la acreditación indebida de bases imponibles negativas susceptibles de compensarse en ejercicios futuros. Téngase presente que la infracción de peligro establecida en el artículo 195 de la LGT perderá su sentido, o al menos requerirá una actualización a la baja de la sanción prevista (15 % de las bases imponibles indebidamente acreditadas), desde el momento en el contribuyente no podrá ver consolidada la conducta preparatoria de una posterior defraudación, consistente en la determinación improcedente de bases imponibles negativas susceptibles de compensarse en ejercicios futuros, hasta que transcurran diez años desde la presentación de la autoliquidación.

Los efectos que se derivan de la aplicación del artículo 195 de la LGT en un escenario como el señalado podrán llegar a contravenir el principio de proporcionalidad en materia sancionadora en los términos en que ha sido interpretado por el Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 31 de mayo de 2018, relativa a España, dictada en el asunto C-190/17 (NCJ063279), en la que el tribunal recuerda que:

[...] el principio de proporcionalidad no solo rige en lo que respecta a la determinación de los elementos constitutivos de una infracción, sino también en cuanto atañe a la determinación de las normas relativas a la cuantía de las multas y a la apreciación de los elementos que pueden tenerse en cuenta para fijarlas (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2012, Urbán, C-210/10, EU:C:2012:64, apartados 53 y 54).

En particular, según manifiesta el tribunal, las medidas administrativas o represivas de los Estados miembros no deben exceder de lo que resulta necesario para lograr los objetivos legítimos de dicha normativa. En este contexto, la gravedad de las sanciones deberá adecuarse a la gravedad de las infracciones que dichas sanciones castigan (Sentencia de 16 de julio de 2015, Chmielewski, asunto C-255/14), lo que a nuestro juicio obliga a graduar la

sanción prevista en el artículo 195 de la LGT en un escenario en el que el bien jurídico protegido por dicho precepto, esto es, la posibilidad de acreditar bases imponibles negativas susceptibles de verse consolidadas en periodos impositivos posteriores ante la ausencia de comprobación administrativa, ha pasado a tutelarse en nuestro ordenamiento mediante las previsiones contenidas en el artículo 66 bis de la LGT. Desde luego, a la luz del mencionado principio, resulta inconcebible que, tras dotarse a la Administración (y al obligado tributario) de la posibilidad de revisar la determinación o acreditación de bases imponibles negativas por un periodo de diez años, la sanción continúe siendo la misma que cuando la LGT no contemplaba dicha posibilidad.

## Bibliografía

- Almodí Cid, J. M. (2014). La comprobación de la compensación de bases imponibles negativas en el proyecto de Ley de reforma del impuesto sobre sociedades. *Estrella Digital* (en línea el 23 de octubre de 2014).
- Blázquez Lidoy, A. (2019). La prescripción del delito contra la Hacienda Pública por hechos prescritos que producen efectos en ejercicios no prescritos. *Documentos IEF*, 17.
- Cordero González, E. M.<sup>a</sup> (2018). Límites a la regularización de bases imponibles negativas y saldos por IVA originados en periodos prescritos (Análisis de la STS de 20 de diciembre de 2017, rec. núm. 1980/2016, y de la RTEAC de 15 de febrero de 2017, RG 1812/2011). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 422, 105-113.
- Falcón y Tella, R. (2016). Las cantidades pendientes de compensar o deducir al iniciarse un procedimiento de comprobación o inspección (art. 119.4 LGT). *Quincena Fiscal*, 3, 13-16.
- Martínez Lago, M. Á. (2018). La protección de los derechos fundamentales ante la imposición de sanciones tributaria: el derecho a la legalidad de las infracciones y sanciones tributarias. En J. M. Almodí Cid, I. Merino Jara e I. Ugartemendía Eceibarrena (coord.), *Derechos fundamentales y ordenamiento tributario* (pp. 9-48). IVAP.