



CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL

Sentencia nº 105/2026

Derecho autónomo del contribuyente a la
compensación de cuotas soportadas del IVA.

21/04/2026

Documento original adjunto.

Este documento se difunde con fines informativos.
El contenido original no ha sido modificado ni alterado.

Fuente: Consejo General del Poder Judicial



Roj: **STSJ M 2199/2026 - ECLI:ES:TSJM:2026:2199**

Id Cendoj: **28079330052026100092**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **25/02/2026**

Nº de Recurso: **996/2022**

Nº de Resolución: **105/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2022/0062506

Procedimiento Ordinario 996/2022 TRIBUTARIO

Demandante:AUTOS ARARAT TRANSPORTATION, S.L.

PROCURADOR D. JOSE MANUEL FERNANDEZ CASTRO

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA N° 105/2026

RECURSO NÚM.: 996-2022

PROCURADOR: D. JOSÉ MANUEL FERNÁNDEZ CASTRO

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

D. Daniel Ruiz Ballesteros

Dña. María Jesús Calvo Hernán



En la villa de Madrid, a 25 de febrero de 2026

Visto por la Sala del margen el recurso núm. 996-2022, interpuesto por la entidad AUTOS ARARAT TRANSPORTATION, SL, representada por el Procurador D. JOSE MANUEL FERNÁNDEZ CASTRO, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de junio de 2022, en la que acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa número 28-23144-2021, interpuesta contra acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones (Nº recurso 2021GRC98550091S), por concepto IVA Grupo de Entidades, en el que se pretendía la rectificación de la autoliquidación mensual 3532688980423, del periodo abril 2021, habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la súplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO: Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO: No habiéndose solicitado por las partes el recibimiento a prueba del recurso, ni el trámite de vista, pero sí la formulación de conclusiones, se emplazó a las partes para que evacuaran dicho trámite, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo el día 24 de febrero de 2026, en cuya fecha ha tenido lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de junio de 2022, en la que acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa número 28-23144-2021, interpuesta contra acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones (Nº recurso 2021GRC98550091S) por concepto IVA Grupo de Entidades, en el que se pretendía la rectificación de la autoliquidación mensual 3532688980423, del periodo abril 2021.

SEGUNDO: La entidad recurrente alega, en resumen, que la cuestión a dilucidar en este procedimiento se centra básicamente en analizar si procede o no, ante una errata a la hora de consignar los importes de la declaración, la rectificación de las cuotas a compensar del Impuesto sobre el Valor Añadido del período 4 del ejercicio 2021. Desde el punto de vista de la Administración tributaria, la Sociedad ha ejercido su "opción" a no incluir esas cuotas a compensar en su declaración.

Considera que la Sociedad tiene el derecho a compensar las cuotas de IVA generado. La Sociedad erró a la hora de transcribir el modelo de IVA en cuestión y dejó de consignar en la casilla correcta el importe cuya rectificación se pretende. La Administración viene sosteniendo desde un inicio que la compensación de cuotas es una opción del contribuyente, que no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese período. La cuestión de fondo es (aparentemente) simple: confirmar si la compensación de cuotas es una opción o un derecho. La Sentencia de 11 de diciembre de 2020 (núm. de recurso 439/2017) dictada por la Audiencia Nacional, ha concluido que la compensación de créditos es una facultad y derecho del contribuyente, que no es susceptible de ser limitada temporalmente, ya que no existe cobertura legal para ello. La cuestión, desde el punto de vista de la Sociedad, se aclaró con la Sentencia del Tribunal Supremo del 30 de noviembre de 2021 (núm. 1404/2021). A juicio del Alto Tribunal, el derecho a compensar las bases imponibles negativas -un crédito fiscal más- no es una "opción tributaria", sino un derecho autónomo del contribuyente que podrá ejercer, no ejercer o, incluso, renunciar a él. Y, como tal derecho, solo admite las restricciones que marque la ley para poder ejercerlo y no cabe que, por vía interpretativa, se prohíba ejercerlo. Así, siguiendo el razonamiento del Tribunal Supremo, el sujeto pasivo podría elegir entre compensar o no el crédito en cuestión mientras que no haya una norma que expresamente lo prohíba pues mediante esta compensación se garantiza que una renta sea gravada de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes, en casos de tributos directos, o, tratándose de un impuesto indirecto en este caso, que resulte un mecanismo neutral para el contribuyente - persona jurídica (fin último pretendido por el legislador para el IVA). En este sentido, no se ha localizado obstáculo alguno que limite expresamente



la posibilidad de compensar las cuotas de IVA efectivamente generadas (consignadas erróneamente en otra casilla del modelo oficial, tratándose de una simple errata) más allá del límite de prescripción tributario común. Es más, el art. 99 de la LIVA faculta a la Sociedad a ello, configurando esta cuestión como un derecho. Y ya, a mayor abundamiento, podría entenderse que ha quedado zanjada con la recentísima Sentencia del Tribunal Supremo 236/2023, de 23 de febrero (recurso 6007/2021). Por tanto, desde el punto de vista de la Sociedad, la compensación de cuotas realizada en una autoliquidación es susceptible de ser rectificadora / corregida, sin que haya limitación aplicable por el art. 119.3 de la Ley General Tributaria. La demandante tiene derecho a compensar un total de 6.773,54 euros.

TERCERO: El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, que la cuestión controvertida en el presente procedimiento es determinar si es procedente la inclusión de cuotas de IVA a compensar de periodos anteriores que no fueron consignadas en la autoliquidación que se pretendía rectificar. Que el hecho de pretender mediante rectificación de autoliquidación la compensación de cuotas anteriores no consignadas en ésta supone un ejercicio extemporáneo de una opción tributaria, contrario al art. 120.3 Ley 58/2003, General Tributaria. Considera que debe mantenerse el criterio del TEAR de Madrid, con base en sus propios fundamentos, no desvirtuados por las alegaciones del recurrente. Considera que la inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un determinado período de liquidación constituye una "opción" en el sentido de que facultativamente el contribuyente puede optar por ejercer el derecho a la deducción, bien en el período en el que se soportaron o en cualquiera de las posteriores. Pero dicha opción es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación del período en el que se ejercita, sin perjuicio del ejercicio de este derecho en la siguiente autoliquidación, como se ha pronunciado el TEAC, entre otras en Resolución de 21 de junio de 2011 8RG 3102/09). El artículo 119.3 LGT impide ejercitar la opción fuera del plazo reglamentario de la pertinente declaración. Por ello, en los casos en que el sujeto pasivo no hubiera incluido en su autoliquidación de IVA las cuotas soportadas en el ejercicio a que corresponda tal autoliquidación, el incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, determina que optó por deducirlas en los ejercicios siguientes. La Dirección General de Tributos en la Consulta V2496-18, de 17 de septiembre asume este criterio y concluye que no es posible rectificar esta opción a través de la presentación de una autoliquidación extemporánea, o en el caso que nos ocupa, de una solicitud de rectificación de una autoliquidación.

CUARTO: En el análisis de la controversia suscitada en este litigio hay que partir de que, en la resolución recurrida del TEAR, como antecedentes relevantes, se expresan los siguientes: "*SEGUNDO.- En la rectificación desestimada, se solicitaba la inclusión en la autoliquidación de cuotas a compensar de periodos anteriores a la incorporación al grupo, siendo desestimada la rectificación por entender la Administración que se trataba de una opción, la cual no podía ser modificada fuera del plazo de declaración en base a la resolución del TEAC 4223/2019.*"

Seguidamente, en la misma resolución del TEAR, en resumen, se argumenta:

"TERCERO.- El artículo 120.1 de la Ley 58/2003, define las autoliquidaciones como:

"1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar."

El apartado 3 del citado artículo 120 dispone:

"3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley."

En lo tocante al fondo de la cuestión planteada, lo que en definitiva viene a reclamar la interesada es la inclusión de cuotas de IVA a compensar de periodos anteriores que no fueron consignadas en la autoliquidación que se pretende rectificar..



Pues bien, en principio y de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT, como se ha indicado, la entidad interesada tiene derecho a solicitar la rectificación de su autoliquidación si ésta ha perjudicado sus intereses legítimos. Ahora bien, en lo relativo al ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas, este Tribunal quiere recalcar que la inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un determinado período de liquidación constituye una "opción", en el sentido de que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción, bien en el período en el que se soportaron las cuotas, o bien en cualquiera de los posteriores. Pero dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación del período en el que se ejercita, sin perjuicio del ejercicio de este derecho en la siguiente autoliquidación si así lo decidiera el sujeto pasivo. En este sentido se ha pronunciado el TEAC en diversas Resoluciones, entre otras, la Resolución de 21 de junio de 2011 (RG 3102/09).

En sentido similar, se pronunció este Tribunal Regional en la Resolución de 16 de septiembre de 2011 (con nº 28/22660/10) en la que además señalaba lo siguiente:

"Al no haber ejercido el derecho a deducir en el ejercicio 2007 deben extraerse dos conclusiones. La primera, que la interesada aún puede ejercer este derecho, puesto que si bien el plazo para ello es de cuatro años a partir del devengo, el artículo 100 de la Ley del IVA prevé expresamente que "en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes". Y la segunda, que es correcta la rectificación que la Administración realiza respecto a la declaración resumen anual, puesto que en la misma no deben consignarse cuotas que aún no se han deducido".

Si bien, el caso que nos ocupa se refiere a cuotas a compensar, el artículo 99.Cinco de la Ley del Impuesto, configura igualmente el derecho a la compensación de los saldos generados en periodos anteriores como una "opción": "Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso." Nuevamente y siguiendo el criterio del TEAC anteriormente expuesto, dicha opción no es susceptible de modificación vencido el plazo de presentación de la autoliquidación del periodo en el que se ejercita, sin perjuicio de que el contribuyente puede optar por ejercer su derecho a compensar las cuotas de periodos anteriores en la siguiente autoliquidación, de acuerdo con lo señalado en la Resolución de este TEAR antes transcrita en cuanto al momento en que se entiende caducado el derecho a la deducción (en este caso compensación) en caso de controversia administrativa o jurisdiccional.

En sentido similar, y por lo que respecta a la rectificación al alza de cuotas deducidas, la resolución del TEAC 1035/2019:

"La inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación constituye una opción, en el sentido que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el período en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores. Dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese período, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes de conformidad con el artículo 99.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La normativa del Impuesto ha establecido un procedimiento específico para el ejercicio del derecho de deducción, por lo que debe ser dicho procedimiento el que se observe y no cualquier otro que pudiera establecerse para otros supuestos de carácter general, tales como el de rectificación de autoliquidación. En este sentido también se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (consultas vinculantes V1457-14 o V2733-10, entre otras). Existe sólo una excepción prevista para el supuesto de sujetos pasivos declarados en concurso de acreedores, en el que se podrán deducir las cuotas soportadas mediante rectificación de la declaración-liquidación relativa al período en que fueron soportadas, en los términos señalados por el propio artículo.

Este régimen específico de recuperación de las cuotas soportadas mediante el ejercicio del derecho a la deducción en la forma prevista en el artículo 99.Tres de la Ley 37/1992 tiene su encaje en la Directiva 2006/112/CE, que confiere a los Estados de la Unión la facultad de permitir una deducción demorada en el tiempo, así como la de desarrollar el procedimiento para su ejercicio."

Por otra parte, la Sentencia del Tribunal Supremo a la que se hace referencia, versa sobre el Impuesto sobre Sociedades, siendo su mecánica liquidatoria distinta a la del IVA, donde las cuotas a compensar, una vez caducadas pueden ser devueltas, circunstancia que no ocurre con las bases imponibles negativas en el IS, donde no existe caducidad, ni plazo de compensación en la actualidad.

En base a lo anteriormente expuesto, procede desestimarse lo alegado."



QUINTO:Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, resulta necesario tener en cuenta la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en reiteradas sentencias, pudiendo citarse entre las últimas, la de 24 de octubre de 2022, dictada en el recurso de casación núm. 1875/2021, en la que, en resumen, se fija la siguiente doctrina:

"SEGUNDO.- La cuestión de interés casacional.

Por auto de 12 de enero de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acordó admitir el presente recurso de casación para examinar la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º [...] Determinar, interpretando el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, si es posible aplicar el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 26.1. de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]"

TERCERO.- La doctrina jurisprudencial. Remisión a la STS de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4300/2020).

La sentencia recurrida, después de citar varios precedentes divergentes de otras sentencias de la propia Sala, resuelve en sentido contrario a la aplicabilidad del mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente, argumentando que con ello se estaría otorgando "[...] un trato más favorable a quien incumple sus obligaciones fiscales en tiempo y favorable, que a quien cumple con las mismas, y después pide la rectificación, posibilidad negada por esta Sección en la primera de las sentencias citadas. Así como contra el principio general que todos los plazos son improrrogable cuando se trata de plazos de caducidad, como lo es el del art. 119.3 LGT, discurriendo de modo imperturbable hasta su expiración sin posible interrupción alguna, sea cual sea la conducta de las partes; tiene efecto preclusivo, por lo cual expirado el mismo no puede realizarse válidamente la actuación procedimental correspondiente, siendo un defecto insubsanable, por lo que no existe segunda oportunidad ni tolerancia alguna, determinado su improrrogabilidad, deviniendo toda actuación posterior a su fenecimiento extemporánea e inadmisibles, pudiendo ser apreciada de oficio [...]"

Esta argumentación es contraria a la doctrina jurisprudencial fijada por es, este Tribunal entre otras, en la STS de 30 de noviembre de 2021 (rec. cas. 4464/2021), reiterada en la STS de 3 de diciembre de 2021, fijando doctrina sobre la cuestión de interés casacional objetivo en asunto similar al que nos ocupa. Por tanto, para resolver el presente recurso de casación, por coherencia y seguridad jurídica, lo procedente es reproducir lo dicho y aplicar la doctrina fijada al caso que nos ocupa.

Se dijo en la referida STS de 30 de noviembre de 2021, cit., que:

"[...] La decisión que debemos adoptar en este recurso de casación es determinar si a través de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, presentada extemporáneamente, la obligada tributaria puede compensar sus BIN con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes.

[...] La indefinición normativa de las opciones tributarias. En los términos en los que se acaba de presentar, la presente controversia jurídica reclama interpretar, de entrada, el artículo 119 LGT

[...] Delimitación de las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT. El artículo 12.2 de la LGT, en ausencia de definiciones en la normativa tributaria, nos conmina a "entender" los términos empleados en sus normas "conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda". Dicha tarea, que en modo alguno alcanza la definición de la norma, exige integrar, en ocasiones, los términos utilizados -en este caso, el de "opciones tributarias"- lo que redundará en la clara dificultad de fijar doctrina general al respecto, a los efectos del art. 93 LJCA, ante la necesaria consideración de las circunstancias concomitantes. De acuerdo con el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (RAE), el término "opción" comporta varias acepciones, la mayoría basadas en la idea de elección entre diferentes alternativas, como por ejemplo "cada una de las cosas a las que se puede optar" o "derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico" (acepción jurídica). Ahora bien, conviene que enfatizamos que el artículo 119.3 LGT no se refiere a cualesquiera opciones -es decir, a un concepto amplio o genérico de opción-, sino sólo a aquellas "opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración." A nuestro juicio, semejante previsión implica, primero, que esa "normativa tributaria" identifique que, una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente, es una verdadera "opción tributaria" y, segundo, que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

[...] En nuestra opinión, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente



en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación. Así, de entrada, no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes. Por otro lado, ahondando en el elemento volitivo descrito, si la LGT considera declaración tributaria "todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos" (art 119.1 párrafo primero), parece evidente que las declaraciones tributarias deben ser expresas, no presuntas y, por tanto, en la medida que opciones tributarias son las "que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración" (art 119.3), también resulta evidente que la elección (o la renuncia) de una u otra alternativa en que la opción consiste, necesariamente habrá de ser expresa y no presunta, precisamente, por venir incorporada a una declaración o autoliquidación, calificada esta última como declaración por el art. 120.1 LGT, sin perjuicio del ejercicio tácito de la opción cuando se desprende de forma inequívoca y concluyente la voluntad de elección (sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 5692/2017 ECLI:ES:TS:2020:1102).

Como hemos, visto, no cabe presumir la elección o voluntad del contribuyente desde el momento que el ejercicio de toda opción ha de ser expresa o tácita pero inequívoca. Compensar o no las BIN es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT. En su redacción vigente en los ejercicios impositivos a los que se ciñe el recurso, el art 25.1 TRLIS expresaba que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación "podrán ser compensadas" con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. Como expresa el escrito de interposición, esto significa que el sujeto pasivo puede elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensación y en qué cuantía. Ahora bien, esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art 25 TRLIS ni el actual art 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes. Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible. De esta manera, se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario. En definitiva, la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él. Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea. Además, el contribuyente que cumple con su obligación de declarar las BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho. De esta forma, la compensación de las BIN se configura como un derecho, preexistente a la propia autoliquidación. Finalmente, la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administración- es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02). En consecuencia, como la decisión de compensar o no las BIN no es una opción tributaria, ex art. 119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho.

[...] Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso. A la pregunta que nos formula el auto de admisión, consistente en "[d]eterminar, interpretando el artículo 119.3 LGT, si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente", con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, en función de todo lo razonado procede declarar lo siguiente: "En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT "[...]".



La sentencia recurrida, ya se ha dicho, resuelve en sentido contrario a a la doctrina jurisprudencial establecida, por lo que el recurso de casación ha de ser estimado, así como el recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución económico administrativa así como la liquidación A2960018206002033, girada en concepto de regularización del Impuesto de Sociedades el ejercicio de 2014, por importe de 16.788,27 euros."

Seguidamente en su Fallo se expresa que *"Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido*

1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021, recaída en el recurso de casación 4464/2020 ."

A la misma conclusión se llega en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2021, dictada en el recurso de casación n.º 4300/2020.

Por su parte la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021, recaída en el recurso de casación 4464/2020 a la que se remite, determina:

"QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la pregunta que nos formula el auto de admisión, consistente en "[d]eterminar, interpretando el artículo 119.3 LGT , si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente", con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , en función de todo lo razonado procede declarar lo siguiente:

"En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT "

Al resultar la sentencia de instancia conforme a la doctrina expresada, procede, por tanto, desestimar el recurso de casación."

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en las sentencias de 23 de febrero de 2023, dictadas en los recursos de casación núms. 6007/2021 y 6058/2021 y sentencia de 25 de abril de 2023 dictada en el recurso de casación nº 6591/2021. En la primera de las indicadas sentencias de en la que se expresa:

"TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 9 de marzo de 2022 , apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si el contribuyente puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, o, por el contrario, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá practicarla en otra autoliquidación ulterior dentro del periodo de caducidad legalmente establecido.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 119 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ; y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre "

(...)"

En la misma sentencia, en resumen, se argumenta

"SEGUNDO.Preceptos concernidos en este proceso.

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son los artículos 119 y 120 de la Ley 58/2003 , de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], y el artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA "]

2. El artículo 119 LGT , atinente a la Declaración tributaria, dispone que:

"1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.



2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea 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".

3. Asimismo, el artículo 120 LGT, que lleva por rúbrica Autoliquidaciones, dispone lo siguiente:

"1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley".

4. Por último, el artículo 99 LIVA, relativo al Ejercicio del derecho a la deducción, señala que:

"Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.

Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al período en que fueron soportadas.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los



siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo.

En el supuesto de las ventas ocasionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e), de esta Ley, el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración relativa al periodo en que se realice la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos.

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

En el caso al que se refiere el artículo 98, apartado cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.

Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración".

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Como se ha expuesto, el objeto de este recurso de casación consiste en determinar si el contribuyente puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, o, por el contrario, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá practicarla en otra autoliquidación ulterior dentro del periodo de caducidad legalmente establecido.

2. Tal y como expone el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación, una de las claves para resolver la cuestión de interés casacional suscitada vendrá determinada por la consideración del ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas en el IVA como una opción del obligado tributario, o como un derecho del que podrá hacer uso incluso una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación del periodo correspondiente, a través de una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del artículo 120.3 de la LGT.

La consecuencia es relevante porque en la tesis del Abogado del Estado, que es la seguida por la Administración, la determinación de las cuotas del IVA a deducir en la declaración constituye el ejercicio de una opción que, conforme al artículo 119.3 LGT, no es modificable a posteriori, salvo que la rectificación se presente dentro del plazo de declaración. En efecto, considera la Administración que la redacción del art. 99.Tres LIVA incluye realmente una opción, cual es, la de deducir o no las cuotas soportadas en dicha declaración, pero esta opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese periodo, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes de conformidad con el artículo 99.Tres de la LIVA.

Frente a ello, sostiene la recurrente que la deducción de cuotas de IVA soportadas constituye un derecho del contribuyente y no una opción en los términos del artículo 119.3 LGT, resultando de aplicación el mecanismo previsto en el artículo 120.3 LGT para que los contribuyentes puedan solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones.

3. Para ello, será necesario partir de que, con carácter general, se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos, conforme dispone el artículo 119.1 LGT. A continuación, se añaden una serie de efectos que se vinculan a dicha declaración:



* "3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

* 4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea 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".

*? Por el contrario, a la autoliquidación se refiere el artículo 120 de la LGT que dispone que son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. En las autoliquidaciones el ciudadano colabora con la Administración realizando por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación de la existencia o no de la deuda tributaria, sin perjuicio de que posteriormente la Administración pueda comprobar y regularizar en su caso dicha autoliquidación.? El propio precepto prevé la posibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación, con devolución de ingresos indebidos.

A lo expuesto se añade que las autoliquidaciones obedecen al cumplimiento de obligaciones que imponen las leyes de cada tributo a los obligados tributarios, habiendo señalado esta Sala que son actos de colaboración que constituyen, en los supuestos legalmente contemplados y exigibles, un deber que pesa sobre los contribuyentes, no solo de contenido formal, sino con trascendencia material, cuyo incumplimiento puede dar lugar a responsabilidades de carácter sancionador [sentencias de 12 de julio de 2021 (RCA 4066/2020 y 4087/2020)]. Junto a ello, la LGT reconoce la posibilidad de presentación de autoliquidaciones complementarias que " tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley ".

4. Asimismo, conviene tener presente los pronunciamientos de esta Sala sobre las opciones tributarias, fundamentalmente el contenido en la sentencia de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4464/2020), cuyo criterio ha sido reiterado en sentencias posteriores de 2 y 3 de diciembre de 2021 , entre otras, en la que analizando si la compensación de bases imponibles negativas en el impuesto de sociedades constituye una opción tributaria, realiza las siguientes declaraciones:

"[...] La decisión que debemos adoptar en este recurso de casación es determinar si a través de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, presentada extemporáneamente, la obligada tributaria puede compensar sus BIN con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes.

[...] La indefinición normativa de las opciones tributarias.

En los términos en los que se acaba de presentar, la presente controversia jurídica reclama interpretar, de entrada, el artículo 119 LGT , referido a "Declaraciones Tributarias"

Así, ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo definen el concepto jurídico de "opciones tributarias" a las que se refiere el art.119.3 LGT .

Contrasta con este silencio conceptual, la circunstancia de que ese mismo precepto, en su apartado primero, se encarga de definir lo que es "declaración tributaria".

En el contexto de la calidad jurídica de la ley resulta exigible una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo, en su caso, a la Administración, completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el ordenamiento jurídico confiera al reglamento.

Y, en este sentido, no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equivocidad que el ordenamiento tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles.

Pero es que, más allá de las puntuales dificultades que emerjan en la aplicación de determinadas normas y, en definitiva, de los derechos que las mismas alberguen, tal inconcreción conceptual puede generar efectos perjudiciales de magnitud sistémica cuando se trate de interpretar principios de ordenación del sistema tributario -como los de capacidad económica o de equitativa distribución de la carga tributaria- o, en fin, cuando el operador



jurídico se enfrenta a la compleja tarea de evaluar principios, referidos ya a la aplicación del sistema tributario como, por ejemplo, el de proporcionalidad.

[...] Delimitación de las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT .

El artículo 12.2 de la LGT , en ausencia de definiciones en la normativa tributaria, nos conmina a "entender" los términos empleados en sus normas "conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda". Dicha tarea, que en modo alguno alcanza la definición de la norma, exige integrar, en ocasiones, los términos utilizados -en este caso, el de "opciones" tributarias- lo que redundará en la clara dificultad de fijar doctrina general al respecto, a los efectos del art. 93 LJCA , ante la necesaria consideración de las circunstancias concomitantes.

De acuerdo con el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (RAE), el término "opción" comporta varias acepciones, la mayoría basadas en la idea de elección entre diferentes alternativas, como por ejemplo "cada una de las cosas a las que se puede optar" o "derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico" (acepción jurídica).

Ahora bien, conviene que enfatizamos que el artículo 119.3 LGT no se refiere a cualesquiera opciones -es decir, a un concepto amplio o genérico de opción-, sino sólo a aquellas "opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración."

A nuestro juicio, semejante previsión implica, primero, que esa "normativa tributaria" identifique que, una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente, es una verdadera "opción tributaria" y, segundo, que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

Opciones tributarias en el sentido expresado, se encuentran sin dificultad en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("BOE" núm. 285, de 29 de noviembre), como la opción por la tributación conjunta (arts. 83) o la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art 93); en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("BOE" núm. 288, de 28 de noviembre), como la elección del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (art. 48 LIS) o la aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 61 LIS); o, en fin, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("BOE" núm. 312, de 29 de diciembre), con relación, por ejemplo, a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (art 163 quinquies).

[...] En nuestra opinión, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT , frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación.

Así, de entrada, no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.

Por otro lado, ahondando en el elemento volitivo descrito, si la LGT considera declaración tributaria "todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos" (art 119.1 párrafo primero), parece evidente que las declaraciones tributarias deben ser expresas, no presuntas y, por tanto, en la medida que opciones tributarias son las "que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración" (art 119.3), también resulta evidente que la elección (o la renuncia) de una u otra alternativa en que la opción consiste, necesariamente habrá de ser expresa y no presunta, precisamente, por venir incorporada a una declaración o autoliquidación, calificada esta última como declaración por el art. 120.1 LGT , sin perjuicio del ejercicio tácito de la opción cuando se desprende de forma inequívoca y concluyente la voluntad de elección (sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 5692/2017 ECLI:ES:TS:2020:1102).

Como hemos visto, no cabe presumir la elección o voluntad del contribuyente desde el momento que el ejercicio de toda opción ha de ser expresa o tácita pero inequívoca.

[...] Compensar o no las BIN es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT .

En su redacción vigente en los ejercicios impositivos a los que se ciñe el recurso, el art 25.1 TRLIS expresaba que las bases impositivas negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación "podrán ser compensadas" con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

Como expresa el escrito de interposición, esto significa que el sujeto pasivo puede elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensación y en qué cuantía.



Ahora bien, esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art 25 TRLIS ni el actual art 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible.

De esta manera, se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario.

En definitiva, la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él.

Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea.

Además, el contribuyente que cumple con su obligación de declarar las BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho. De esta forma, la compensación de las BIN se configura como un derecho, preexistente a la propia autoliquidación.

Finalmente, la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administración-es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02).

En consecuencia, como la decisión de compensar o no las BIN no es una opción tributaria, ex art.119.3 LGT , sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho.

[...] Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la pregunta que nos formula el auto de admisión, consistente en "[d]eterminar, interpretando el artículo 119.3 LGT , si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente", con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , en función de todo lo razonado procede declarar lo siguiente:

"En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT "[...]."

5. Pues bien, partiendo de esta doctrina jurisprudencial, considera la Sala que el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT , toda vez que no reúne los elementos fundamentales, que anteriormente hemos referido, para delimitar las opciones tributarias, pues, en esencia, no implica que se conceda por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En efecto, el hecho de que la ley del IVA contemple que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del impuesto devengadas y que el artículo 99.Tres LIVA disponga los periodos en que este derecho de deducción puede ejercitarse -" solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho"- únicamente significa que el sujeto pasivo puede elegir por deducir el montante total de las cuotas deducibles soportadas en el periodo de liquidación en que las haya soportado o en los sucesivos periodos, con el límite de que no haya transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho, pero esa facultad o posibilidad, al igual que ocurría con la compensación de las bases imponibles negativas en el impuesto de sociedades, no es técnicamente una opción tributaria del



art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados anteriormente para su consideración como tal, pues ninguno de los preceptos relativos al derecho a la deducción está describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En definitiva, cuando un contribuyente decide deducir unas cuotas soportadas de IVA no está ejercitando ninguna opción, sino un derecho.

Ello comporta, en relación con las circunstancias concurrentes en el caso examinado, que la presentación de las autoliquidaciones complementarias modificando la deducción inicial de las cuotas de IVA soportadas, no pueda calificarse como opción tributaria, sino como ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado.

6. Partiendo de que la deducción de las cuotas soportadas de IVA no constituye una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho, procede ahora examinar si el contribuyente, en este caso el Club recurrente, puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, o, como sostiene la Administración, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá hacerlo en otra autoliquidación posterior "siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento derecho", conforme exige el artículo 99.Tres LIVA.

Es cierto que la LIVA, en concreto el artículo 99.Tres referido, establece unos plazos y formalidades para el ejercicio del derecho a la deducción, que habrán de ser observados por los contribuyentes para la deducción de las cuotas deducibles soportadas. Ese mecanismo para el ejercicio del derecho a la deducción fue cumplido por el Club recurrente cuando dedujo el IVA soportado en los servicios de intermediación prestados por los agentes en las mismas declaraciones de los periodos en que se soportaron, esto es, octubre y noviembre de 2015 y febrero y octubre de 2016, al considerar que se trataban de cuotas soportadas que eran perfectamente deducibles, conforme exige el precepto.

Ahora bien, como consecuencia de la regularización inspectora, correspondiente al IVA de los periodos de abril de 2011 a junio de 2014 y posteriores actuaciones correspondientes a los periodos abril de 2014 a junio de 2015, en las que se negó la deducibilidad de las cuotas de IVA repercutidas por los agentes intermediarios, practicando liquidación e imponiendo una sanción, el Club recurrente decidió presentar autoliquidaciones complementarias, correspondientes a los periodos examinados, a fin de adecuar su conducta tributaria al criterio administrativo, si bien, al no compartirlo, presentó la rectificación de sus autoliquidaciones complementarias, como le habilitan los artículos 120.3 y 221.4 LGT, con devolución de ingresos indebidos.

En consecuencia, no nos encontramos aquí ante una deducción derivada de la mecánica del tributo, en cuyo caso sería de aplicación el mecanismo del art. 99.Tres LIVA, previsto, además, para la deducción de cuotas deducibles, sino ante una rectificación de unas autoliquidaciones complementarias, presentadas con el fin de adecuarse al criterio de la Administración, que el obligado tributario considera que perjudica sus intereses legítimos, por lo que el procedimiento a seguir es el del artículo 120.3 LGT, invocado por la recurrente, que, como se ha expuesto, reconoce el derecho del contribuyente a instar la rectificación de sus autoliquidaciones cuando entienda que han perjudicado sus intereses legítimos.

En las circunstancias concurrentes, tal y como afirma la parte recurrente, la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas venía impuesta por el criterio administrativo, por lo que, de no haber presentado las autoliquidaciones complementarias, cuya rectificación solicitó posteriormente, habría quedado expuesta a consecuencias más perjudiciales para sus intereses. En efecto, si se le había denegado el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas, tampoco podía el Club recurrente deducirse dichas cuotas por la vía del artículo 99.Tres LIVA, por tratarse precisamente de cuotas no deducibles, conforme al criterio de la Administración.

En definitiva, la vía con la que contaba el contribuyente para mostrar su disconformidad con el criterio de la Administración sin incurrir en incumplimientos tributarios, era la rectificación de sus autoliquidaciones complementarias siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 120.3 y 221.4 LGT

7. Existe, además, un dato que resulta fundamental a los fines ahora analizados, en concreto, para determinar si el Club recurrente tiene derecho a la rectificación de las autoliquidaciones complementarias que solicita.

Tal y como advertían ambas partes en sus respectivos escritos, este asunto se encuentra íntimamente vinculado a los recursos de casación núm. 5915/2021 y 5730/2021, en los que se examina la cuestión de fondo suscitada en relación con el procedimiento de comprobación inspectora relativo, entre otros tributos, al IVA de los periodos abril de 2011 a junio de 2014 y julio de 2014 a junio de 2015, en el que se dictó liquidación regularizando las cuotas repercutidas por los agentes intermediarios al Club, al considerar que el intermediario había repercutido



indebidamente las referidas cuotas, en tanto que el destinatario del servicio era el jugador, negando, por tanto, la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

Pues bien, en la misma fecha que este recurso de casación, se ha votado y fallado por la Sala el recurso de casación núm. 5730/2021, en el que se ha concluido que la regularización a la que fue sometido el Club recurrente, con amparo en el artículo 13 de la LGT, no resulta conforme a Derecho, por lo que se ha estimado el recurso de casación y el recurso contencioso-administrativo deducido en la instancia, con las consecuencias inherentes a dicha declaración.

Lo expuesto comporta que resulte procedente la rectificación de las autoliquidaciones complementarias que se encuentran en el origen de este recurso, con devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, más los intereses de demora correspondientes.

CUARTO. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria. Los contribuyentes pueden instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 120.3 y 221.4 de la citada Ley.

QUINTO. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal del Real Madrid Club de Fútbol, pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, lo que, a su vez, comporta la estimación de la pretensión actuada en la instancia."

En consecuencia, de conformidad con la doctrina fijada en las referidas sentencias del Tribunal Supremo, resulta igualmente aplicable al presente caso por lo que procede la estimación del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación de la que trae causa sobre dicha cuestión, declarando el derecho de la demandante a la rectificación de su autoliquidación pretendida.

SEXTO:*En cuanto a las costas, hay que tener en cuenta que el art. 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa que establece que "1. En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.*

En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad."

Pues bien, teniendo en cuenta la doctrina de las sentencias del Tribunal Supremo referidas, determina, a juicio de esta Sala, que concurrían en el presente caso serias dudas de derecho en los términos delimitados por el art. 139.1 de la LJCA, en relación con los autos de admisión de los recursos de casación referidos a la compensación y que no fueron finalmente resueltas hasta las indicadas sentencias del Tribunal Supremo.

En consecuencia, no procede imposición de costas.

FALLAMOS

Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad AUTOS ARARAT TRANSPORTATION SL, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid el día 29 de junio de 2022, sobre solicitud de rectificación de autoliquidación en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo abril de 2021, declarando no conforme a Derecho la resolución recurrida del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como así como la resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación



de la que trae causa sobre dicha cuestión, declarando el derecho de la demandante a la rectificación de su autoliquidación pretendida. Sin imposición de costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0996-22 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0996-22 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.