

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1/2021, DE 30 DE JUNIO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IS. Ejercicio de opciones tributarias. La compensación de BINs no es una opción tributaria.

Dos cuestiones se plantean ante el TEAR de Madrid en esta resolución: en primer lugar, si aplicando el criterio sentado por el TEAC –en resolución de 4 de abril de 2017– la compensación de bases imponibles negativas debe ser considerada el ejercicio de una opción tributaria, y, en segundo lugar, cual es la vinculación de la AEAT al criterio manifestado en resoluciones judiciales de tribunales ordinarios y de órganos administrativos. Vaya por delante que el Tribunal se pronuncia, únicamente, respecto de la primera cuestión.

Pues bien, el TEAR parte de la doctrina manifestada en la resolución del TEAC anteriormente mencionada que considera la compensación de BINs una opción tributaria y, a continuación, expone algunos pronunciamientos judiciales en sentido contrario, es decir, que deniegan la aplicación del régimen de opciones a la compensación de bases imponibles negativas.

En este sentido, concluye este órgano administrativo, secundando lo dicho, recientemente, por la Audiencia Nacional en la sentencia de 11 de diciembre de 2020, que la facultad de compensar bases imponibles negativas no puede ser limitada en el tiempo y, por tanto, la presentación extemporánea de la autoliquidación del IS no excluye la posibilidad de llevar a cabo dicha compensación.

Conviene precisar que, aunque la conclusión alcanzada en esta resolución resulta favorable para el contribuyente, la misma se apoya en la tesis mantenida por la Audiencia Nacional, la cual no profundiza en la consideración o no de la compensación de BINs como opción tributaria, sino que su argumento pivota, principalmente, sobre la diferenciación entre los conceptos de declaración y autoliquidación y el régimen jurídico aplicable a cada uno de ellos. Así, se concluye, que el art. 119 de la LGT únicamente es aplicable al régimen de declaraciones y no al de autoliquidaciones, por lo que la limitación contenida en su apartado 3, tampoco puede ser aplicada a estos supuestos.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- Por su parte, diversos Tribunales Superiores de Justicia se han pronunciado en contra de la doctrina así establecida por el TEAC al no considerar que el ejercicio a la compensación de BIN constituya una opción, y que por tanto, no procede denegar el derecho a la compensación de BIN en los supuestos en los que se presente la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de manera extemporánea.

En concreto, el TSJ de Cataluña en Sentencia de 19 de junio de 2020, TSJ de Cantabria en Sentencia de 11 de mayo de 2020 y 16 de julio de 2020 (recurso. n.º 287/2019), o TSJ de Comunidad Valenciana en Sentencias de 14 y de 25 de mayo de 2020. Sin ánimo de ser exhaustivo el TSJ de Cataluña consideraba que la compensación de bases imponibles negativas no es una «opción tributaria» y que el hecho de no haber presentado la declaración no supone ejercitar la opción por no compensar las bases imponibles negativas, pues afirmaba que *«el ejercicio del derecho a compensar bases imponibles negativas tan solo se pudo realizar de manera explícita, mediante la consignación del importe en la clave correspondiente del citado modelo, y no, por consiguiente, mediante la simple omisión del deber de presentación de la declaración en plazo»*. Mientras que el TSJ de Cantabria entendía que no se puede atribuir a la presentación fuera de plazo de una autoliquidación consecuencias jurídicas no previstas en la formativa, y señala que *«esta presentación extemporánea tiene sus consecuencias legales en cuanto infracción, tal y como recoge el artículo 198 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, previendo la sanción de multa. Pero no la pérdida de beneficios, exenciones, facultades u opciones recogidas en la autoliquidación»*. Finalmente, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 2020 ha sido objeto de un recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado, que ha sido admitido a trámite por el Tribunal Supremo mediante Auto de So de noviembre de 2020.

Recientemente, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 11 de diciembre de 2020 (Núm. Recurso 439/2017), anuló la Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, al considerar que la compensación de BIN es un derecho de los contribuyentes y no una opción tributaria y, por lo tanto, que la facultad de compensar las bases negativas no es susceptible de ser limitada temporalmente, ya que no existe cobertura legal para ello. Señala al respecto:

«Los siguientes preceptos desarrollan estas formas de iniciación de la gestión tributaria, y su régimen jurídico, diferenciando el de la declaración tributaria (artículo 119), que se define diciendo que "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", del concepto de autoliquidación que, según el artículo 120.1 LGT, 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"».

A la declaración le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en este artículo 119. y, por ende, la limitación prevista en el artículo 119.3 LGT; a la autoliquidación no le resulta aplicable la limitación del artículo 119.3, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el artículo 120 LGT, en el que se posibilita la rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3 (mencionada).»

(...)

5. Resulta, por tanto, indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones.

6. Por otra parte, la facultad que atribuye el artículo 25 TRLIS (en relación con el artículo 10.1 del mismo texto legal) al obligado tributario de poder compensar las BINS con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, no encuentra ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, y si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT, entre cuyos requisitos no se encuentra el que ha justificado la resolución administrativa, que, por tanto, no es conforme a derecho.

En sentido análogo se expresa la STS de 22/11/2017 (rec.cas 2654/2016), abonando nuestra tesis, lo que determina la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones recurridas, que limitaron indebidamente esta facultad del obligado tributario. A juicio de este Tribunal procede considerar, como establece la Audiencia Nacional, en Sentencia de 11 de diciembre de 2020 (Núm. Recurso 439/2017), que la presentación extemporánea de la liquidación del impuesto sobre Sociedades no es obstáculo para la compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores pendientes de compensación. Trasladando lo expuesto al caso que nos ocupa se ha de estimar lo alegado.

(...)

