

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2098/2020, DE 22 DE JULIO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

IS. Compensación de bases imponibles negativas. Régimen opciones tributarias.

El TEAC, en esta resolución, vuelve a confirmar la doctrina ya sentada por primera vez en la resolución de 4 de abril de 2017, que considera que a la compensación de bases imponibles negativas le resulta de aplicación el régimen de opciones tributarias. Esta doctrina ha sido desarrollada y matizada en posteriores resoluciones distinguiéndose diferentes escenarios. De este modo, considera el TEAC que la compensación de BINs constituye una opción tributaria que debe ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración y que dicha opción no puede modificarse transcurrido dicho plazo, salvo que cambien las circunstancias en algún supuesto determinado que se ha matizado doctrinalmente.

Asimismo, reconoce el TEAC que la doctrina sentada en esa primera resolución, y confirmada posteriormente, ha sido puesta en entredicho por la Audiencia Nacional, pero, dado que dicha sentencia no es firme y la cuestión está pendiente de recurso de casación por el Tribunal Supremo, sigue manteniendo la posición inicialmente adoptada.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- Sobre la opción a compensar ejercida por un declarante extemporáneo.

(...)

Por tanto, es cierto que el aquí reclamante autoliquidó extemporáneamente los tres períodos impositivos, cuestión que en la presente reclamación es pacífica.

Por el contrario, sí existe controversia sobre la naturaleza jurídica de la compensación de bases imponibles negativas, reguladas en el artículo 25 LIS: para la Administración, siguiendo a las resoluciones que a continuación citaremos de este TEAC son una opción tributaria, mientras que, para el aquí reclamante, constituye su ejercicio un derecho subjetivo.

Así, para este TEAC (Resolución de 4 de abril de 2017, RG 1510/2013; Resolución de 16 de enero de 2019, Resolución de 9 de abril de 2019, RG 3825-18; Resolución de 14 de mayo de 2019, RG 6054/17 y Resolución de 10 de julio de 2019, RG 408/18/00) la compensación está enmarcada en el artículo 119.3 LGT el cual preceptúa:

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.

Una vez asentada su naturaleza jurídica, debemos precisar que en tales resoluciones este TEAC ha defendido que esta opción tributaria debe recibir un tratamiento diferenciado en función de una serie de escenarios que fueron inicialmente reconocidos en la resolución de 4 de abril de 2017 y, posteriormente matizados, en la resolución de 16 de enero de 2019 en la que consagramos la cláusula *rebus sic stantibus*.

(...)

Por ello, no cabe duda, a juicio de este Tribunal Central, de que la posibilidad que la normativa tributaria del IS reconoce al sujeto pasivo de compensar, en un ejercicio, las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores aún no compensadas, o en su caso, no hacerlo, es una «opción tributaria» a todos los efectos.

Y que esta «opción tributaria» debe ejercitarse con la presentación de una declaración, dentro del plazo reglamentario, puesto que admitir lo contrario (permitir ejercitar opciones tributarias a través de autoliquidaciones o declaraciones tributarias extemporáneas) vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, mientras quien cumple con sus obligaciones queda limitado a su ejercicio al plazo de su correcto cumplimiento.

Por ende, al ser aquí indiscutible que el obligado tributario no autoliquidó ninguno de los tres períodos impositivos comprobados en el plazo legalmente establecido, éste no pudo conforme a derecho ejercer su opción por compensar, siendo procedente la eliminación de tal compensación que realizó la Administración sin perjuicio de que los créditos que fueron objeto de desaplicación administrativa puedan ser compensados en ulteriores períodos impositivos.

Del mismo modo, tampoco es aplicable en el presente caso la cláusula *rebus sic stantibus* que permitiría mudar esa opción previamente ejercitada y cuya aplicación reconocimos en la resolución de 16 de enero de 2019, al no concurrir en el presente caso ninguna circunstancia fáctica imprevista que alterare las condiciones bajo las cuales se optó:

(...)

Finalmente, este TEAC es conocedor de que la resolución de 4 de abril de 2017 sobre la cual asentamos nuestra doctrina de opciones tributarias en el ámbito de las B.I.N. fue impugnada en la vía contencioso-administrativa, habiendo la Audiencia Nacional dictado sentencia en fecha 11 de diciembre de 2020 (rec. n.º 439/2017), afirmándose por el citado Tribunal jurisdiccional que la compensación de bases imponibles negativas no constituye una opción tributaria sino un derecho subjetivo.

Sin embargo, tal pronunciamiento judicial no es firme al haberse interpuesto frente a ella recurso de casación ante el Tribunal Supremo por el Abogado del Estado, existiendo, además, sobre la misma cuestión –y es consciente de ello este Tribunal Central– varios Autos del Tribunal Supremo, admitidos a trámite y no resueltos aún –como el Auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2020–, por el que se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado frente a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 2020, y en el que se dispone, como cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia:

«Dilucidar, 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 declarada resulta extemporánea, determinando si el ejercicio de la opción compensatoria de bases negativas es un mero requisito formal cuya inobservancia no puede dar lugar a la pérdida del derecho a tributar en el régimen especial, al cumplir todos los requisitos materiales al efecto o, por el contrario, constituye la imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles, lo cual posee contenido material con sustantividad propia».

Por tanto, en la medida en que aún no consta pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare definitivamente la cuestión, este Tribunal Central ha de mantener el que es su criterio, que constituye doctrina vinculante sobre la cuestión controvertida, y que supone que haya que confirmar, plenamente, la liquidación dictada en este caso y desestimar las pretensiones de la entidad reclamante.

(...)

