

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 6356/2015, de 16 de enero de 2019

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

Unidad resolutoria: Vocalía Tercera

El TEAC viene a matizar, en esta resolución, el criterio consagrado en su resolución de 4 de abril de 2017, según el cual, la compensación de bases imponibles en el IS debe considerarse una opción tributaria y, por tanto, queda sujeta a lo dispuesto en el art. 119.3 de la LGT. En este sentido, la opción tiene que ejercitarse durante el plazo reglamentario de autoliquidación del Impuesto, en el cual el contribuyente decide entre compensar todo, nada o parte de las BINs pendientes, sin que la opción anterior pueda mudarse con posterioridad a dicho plazo.

Pues bien, se encuentra ahora el Tribunal ante un supuesto en el cual las bases imponibles negativas que en su día se tuvieron en cuenta a la hora de ejercitar la opción se han visto, posteriormente, incrementadas como consecuencia de una resolución -en vía económico-administrativa o judicial- que anuló la liquidación practicada por la Administración. En el supuesto analizado, el contribuyente había optado por compensar parte de las BINs pendientes, sin agotar el límite máximo de compensación del ejercicio.

De este modo, se considera que la imposibilidad de modificar la opción ejercitada se mantiene mientras las circunstancias se mantengan, si estas cambian, y el cambio se debe a una improcedente actuación de la Administración, dicha opción sí podrá modificarse. En el supuesto planteado, en el que las BINs sobre las que se ejercitó la opción aumentan por causa imputable a la Administración, se podrá optar sobre la parte de las mismas respecto de las cuales no se pudo optar en plazo. Es decir, la opción ejercitada sobre la parte de BINs que el contribuyente conocía (y consignó) en el momento en que ejercitó la opción (decidiendo no compensar nada o compensar solo parte), no podrá modificarse, pero sobre la parte de BINs "nuevas" o sobre el "incremento de BINs" podrá optar una vez transcurrido el plazo reglamentario para presentar declaración.

Fundamentos de derecho

SEXTO.-

(...)

Una vez sentado lo anterior, la cuestión a dilucidar consiste en determinar si es posible que, en el seno del procedimiento inspector, el obligado tributario cambie la opción ejercitada en sus declaraciones, en relación con la compensación de bases imponibles negativas o la aplicación de deducciones, o ambas a la vez, independientemente de los incrementos que puedan resultar del procedimiento inspector, con la peculiaridad de que la cuantía de bases imponibles negativas compensadas en sus declaraciones-liquidaciones (tanto originales como complementarias) no agotaba el límite de compensación legalmente establecido.

(...)

OCTAVO.-

(...)

En tal informe ese Centro Directivo hace **tres <CONSIDERACIONES>**.

(...)

– **La tercera** vamos a transcribirla íntegra:

< Una vez establecido que el artículo 119.3 de la LGT se aplica a las compensaciones de bases imponibles negativas, debe determinarse cuándo se entiende que el contribuyente ha ejercitado esa concreta opción tributaria.

Para que se ejerza una opción ésta debe deducirse inequívocamente de las declaraciones del contribuyente. Al tiempo de realizar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el contribuyente consigna la cantidad de bases imponibles negativas pendientes que elige a compensar, y con carácter general ello determina la opción tributaria que ha decidido ejercitar, al plasmar su voluntad de ejercitar el derecho a la compensación y el importe de la misma. Pero la cantidad a compensar bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades tiene como límite el importe de las bases imponibles positivas del ejercicio, quedando el resto pendiente para compensar en ejercicios sucesivos.

Por ello, cuando las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores superan el límite de las bases imponibles positivas y el contribuyente opte por deducirse un importe menor que el límite máximo de compensación del ejercicio, de su comportamiento debe inferirse que la opción de no compensar la totalidad de bases imponibles es su opción de tributación.

Cuando las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores superan el límite de las bases imponibles positivas pueden ocurrir dos situaciones en función de la opción que el obligado tributario decida ejercitar en sus autoliquidaciones:

- Que el contribuyente opte por deducirse un importe menor que el límite máximo de compensación del ejercicio. En ese caso, se desprende inequívocamente que optó por no compensar toda la cantidad que podía.
- Que el contribuyente optó por deducirse hasta el límite máximo a compensar del ejercicio. En este caso no puede concluirse que el contribuyente optó por deducirse el concreto importe que consignó en su declaración, sino que se desprende que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que podía ejercer.

En el caso planteado, el contribuyente consignó en su declaración del Impuesto sobre Sociedades una cuantía que no llegaba al límite de compensación legalmente permitido. Por lo tanto, debe entenderse que optó expresamente por aprovechar sólo parcialmente las bases imponibles negativas de las que disponía, sin que posteriormente pueda rectificar tal opción.

Es más, en el presente caso se indica expresamente que con ocasión de la presentación posterior de declaraciones complementarias correspondientes a los ejercicios donde decidió no aprovechar hasta

el máximo legalmente permitido las bases imponible negativas de las que disponía, volvió a renunciar a su aprovechamiento, constando incluso que las bases imponible negativas pendientes de compensación en aquel momento eran superiores a las inicialmente consignadas.

Cabe colegir de ello que en este concreto caso se produjo una suerte de segunda opción con ocasión de la presentación de declaraciones complementarias, en las que el sentido de la opción coincide con la adoptada en el momento de presentar las autoliquidaciones ordinarias, opción que ahora pretende revocar con ocasión de la comprobación inspectora.

De este modo, un obligado tributario que en el momento de presentar su autoliquidación elige no compensar todas las bases imponible negativas de las que dispone (para que la cuota a pagar sea la menos posible o la cuantía a devolver la mayor posible), queda limitado por la opción que ejercitó. Del mismo modo, resultaría inamovable su opción por aplicar unos u otros créditos fiscales.

Finalmente conviene advertir que este criterio no supone que el contribuyente pierda esas cantidades, ya que puede compensarlas a su elección en los ejercicios sucesivos. Por ello, simplemente supone que se difiere la aplicación de la compensación, y que dicho diferimiento se efectúa precisamente como consecuencia de la opción que voluntariamente eligió el contribuyente. >

(...)

Y, por su importancia y aplicabilidad al caso que aquí está siendo objeto de estudio, destacamos lo dicho en el número 3 de que **por lo que se opta es por la cuota diferencial, a ingresar o a devolver, que se declara y autoliquidar**, es lo que dijimos <a juicio de este Tribunal, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex artículo 119.3 LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior>.

Ahora bien, hacemos reparar en que en esa resolución **este Tribunal no dio solución, porque no se planteó qué solución debería darse, para el caso** de una entidad que, no habiéndose compensado B.I.N. alguna en su día o habiendo compensado menos de las que pudo, **ve como el importe de B.I.N.'s de periodos anteriores susceptibles de compensación que tiene aumenta, y entonces, visto ese aumento, opta por sí compensar o por compensar un importe de B.I.N.'s superior al que compensó con su declaración inicial.**

(...)

La solución de remitir a lo consignado en la declaración inicial se antoja desafortunada, sobre todo en el caso de que en esa declaración inicial se hubiera procedido a la compensación de una parte de la B.I.N. del ejercicio anterior que la Inspección inicialmente aceptó. El que la Administración respondiera a esa sociedad: *"Vds. compensaron un importe que era sólo una parte de la B.I. que la Inspección había dado por buena, lo que quiere decir que optaron por eso: por compensar el importe que compensaron, con lo que ahora, yaunque su B.I.N. sea mucho mayor porque así se lo ha reconocido el T.E.A.R., sólo se les deja compensar lo mismo que compensaron en su declaración inicial"* es una respuesta que este Tribunal Central considera poco consistente, pues responde a un criterio que puede conducir a auténticas inequidades, pues ese criterio, de ser el que debiera seguirse, debería aplicarse cuando una B.I.N. declarada inicialmente de millones de euros, hubiera sido rebajada después por la Inspección a unos pocos euros, con una actuación que al final habría terminado siendo anulada por un T.E.A. que es lo que venimos planteando; circunstancias en las que no permitir compensarse una B.I.N. de millones de euros es una auténtica iniquidad, una manera de proceder contraria a algunos de los principios -"justicia" y "no confiscatoriedad"- que contempla el artículo 3.1 de la LGT y que tienen entronque constitucional (art. 31.1 C.E.); y máxime si se tiene en cuenta que la causa última del problema habría sido una improcedente actuación de la Inspección, que al final había resultado contraria a Derecho.

Y cabe pensar en otras situaciones que también generan disfunciones e iniquidades manifiestas; como la que le ocurriría a una sociedad que, tras haber declarado una B.I.N. en un determinado ejercicio, viera como poco después la Inspección le reducía esa B.I.N. a un tercio de la que declaró; actuación frente a la que reclama ante un T.E.A. En cada uno de los tres ejercicios siguientes esa sociedad tiene unas B.I.'s previas positivas de unos importes ligeramente inferiores al de la B.I.N. "comprobada" del ejercicio inicial según la Inspección, y opta por no compensarse nada de esa B.I.N. que la Inspección le ha dicho que tiene; con lo que en cada uno tributa efectivamente lo que resulte. El T.E.A. estima su reclamación de ese ejercicio inicial, anulando la liquidación de Inspección, y restableciendo la B.I.N. del mismo al importe por el que ella la declaró; y poco después la entidad presenta unas complementarias de esos tres ejercicios siguientes, con las mismas B.I.'s previas positivas, pero compensándose en cada uno el importe que precisa de la B.I.N. del ejercicio inicial, que el T.E.A. le ha ratificado que efectivamente tenía conforme a Derecho.

(...)

Y, en tal sentido, **este Tribunal entiende que, en casos como el que nos ocupa de compensación de B.I.N.'s, lo dispuesto por el artículo 119.3 de la LGT** de que *"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"*; **debe interpretarse y entenderse que es así "rebus sic stantibus"** - estando así las cosas o mientras las cosas no cambien-; con lo que, **si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración** (que en su día minora unas B.I.N.'s con una actuación que los Tribunales terminan anulando), **deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse.**

Y eso, que este Tribunal entiende que es así, se aprecia con mucha mayor claridad si esa nueva situación (que el importe de las B.I.N.'s de períodos anteriores ha cambiado) en lugar de suponer un aumento de tales B.I.N.'s, consiste en una disminución de las mismas, incluso provisionalmente que sea; pues parece que si una sociedad, que con su declaración en plazo reglamentario de un ejercicio se ha compensado una B.I.N. procedente del ejercicio anterior, con posterioridad ve cómo la Inspección le realiza una liquidación de ese ejercicio anterior con la que elimina esa B.I.N. y aún le liquida cuota a ingresar, el que esa sociedad después, y ya fuera del plazo de declaración de dicho ejercicio, presente una complementaria del ejercicio concernido no compensándose esa B.I.N. del ejercicio anterior -que ya no tiene-, es algo que se ve con naturalidad

Por ello, y como se ha expuesto, **este Tribunal considera que si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, la opción inicialmente emitida puede mudarse; y así se deberá admitir.**

Y podrá mudarse, **pero no de manera libérrima y olvidándose totalmente de aquello por lo que se hubiera optado en la declaración presentada dentro del período reglamentario para hacerlo**; porque el artículo 119.3 de la LGT dice lo que dice, y este Tribunal no defiende que deba desatenderse a lo que dispone, y más aún si se tiene en cuenta cómo se ha analizado ese precepto en nuestros pronunciamientos previos, particularmente en el citado que se dictó el 4 de abril de 2017.

En tal sentido, este Tribunal entiende que, aceptando que la opción inicial podrá mudarse si la situación en que se ejercitó tal la opción cambia, **la solución más respetuosa con lo que dispone ese artículo 119.3 de la LGT, es considerar que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que "de nueva" tenga la situación posterior respecto de la inicial, y que respecto de lo que ya se optó en su día en la situación inicial, esa opción queda bajo los efectos de dicho artículo 119.3 de la LGT y de la interpretación que de los mismos dimos en nuestra resolución de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013); lo que supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo -nuevo- sobre lo que antes no se había podido optar;** y siempre por un cambio de la situación que -recuérdese- haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración.

Por otra parte, **la voluntad mostrada cuando se optó inicialmente (no compensar, compensar en parte, o todo lo posible) no podrá extrapolarse, trasladándola por una presunción, a la opción posterior, que se adopta en una situación nueva y distinta de lo anterior;** y recuérdese y piénsese en la situación que antes planteamos y analizamos, de una sociedad que opta por aplicarse sólo una parte de la B.I.N que la Inspección le había dado por buena, siendo ésta -la aceptada- una mínima parte de la que ella había declarado en su día; B.I.N declarada en su día que luego es totalmente rehabilitada por el T.E.A que conoce del expediente correspondiente.

Pues bien, cuando en su momento esa sociedad optó por compensarse sólo una parte de la B.I.N aceptada por la Inspección que creía tener, tomó esa decisión. Una decisión que no puede extrapolarse para, sin más, después, cuando tras la resolución del T.E.A. tiene una B.I.N. de millones de euros, sostener que su voluntad era compensar sólo una proporción -la que fuera- de la B.I.N. que efectivamente tuviera.