

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072435

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de enero de 2019

Vocalía 3.^a

R.G. 6356/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. *La consideración de la compensación de bases imponibles negativas como «opción» y los límites sobre compensabilidad futura que ello conlleva. Se matiza el criterio de la Resolución TEAC, de 4 de abril de 2017, RG 1510/2013 (NFJ066140) puesto que se plantea un supuesto no contemplado en aquella. En esa resolución el TEAC no dio solución, porque no se planteó qué solución debería darse, para el caso de una entidad que, no habiéndose compensado BIN alguna en su día o habiendo compensado menos de las que pudo, ve como el importe de BIN's de períodos anteriores susceptibles de compensación que tiene aumenta, y entonces, visto ese aumento, opta por sí compensar o por compensar un importe de BIN's superior al que compensó con su declaración inicial. Este aumento del importe de las BIN's de períodos anteriores susceptibles de compensación puede haber venido de la mano de una resolución económico-administrativa o jurisdiccional que así se lo hubiera reconocido*

Pues bien, el Tribunal entiende que, en casos como el que nos ocupa de compensación de BIN's, lo dispuesto por el art. 119.3 de la Ley 58/2003 (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 minoró unas BIN's con una actuación que los Tribunales terminan anulando-, deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse. 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 art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT) dice lo que dice, y el Tribunal no defiende que deba desatenderse a lo que dispone.

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 art. 119.3 de la Ley 58/2003 (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 art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT); 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 último, 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. Así, cuando en su momento una sociedad optó por compensarse sólo una parte de la BIN 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 Tribunal Económico Administrativo tiene una BIN de millones de euros, sostener que su voluntad era compensar sólo una proporción -la que fuera- de la BIN que efectivamente tuviera. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, 29, 101, 119, 141, 195 y 213.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 21, 25, 31, 136 y 143.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126, 186, 187 y 189.

Constitución Española, art. 31.
 Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 89 y 113.
 Ley 39/2015 (LPAC), arts. 38, 39, 88 y 119.
 Ley 29/1998 (LJCA), art. 33.

En la Villa de Madrid y en la fecha arriba indicada, en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Económico-Administrativo-Central por D^a. **Mx...** (N.I.F. ...) en representación de **X, S.A.** (provista de N.I.F. ... y en adelante en ocasiones simplemente "la entidad" o "**X**"), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., respectivamente, frente a los actos de liquidación dictados el 26/06/2015 – éste tácitamente – y el 16/07/2015 por el Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (en adelante, D.C.T. y A.) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (en adelante, D.C.G.C.) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en relación a la tributación del Grupo **a/90**, del que X es sociedad dominante, por el I. s/ Soc. (Régimen de consolidación) de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 (todos del 01/01 al 31/12).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En los ejercicios a que se refieren las reclamaciones **X** (...) tributó por el I. s/ Soc. en Régimen de consolidación, siendo "la dominante" del Grupo consolidado **a/90**.

Ejercicios en los que en sus declaraciones-autoliquidaciones iniciales, presentadas dentro de los plazos correspondientes, el Grupo declaró las B.I.'s consolidadas previas a la compensación de B.I.N.'s de períodos anteriores [la de 2010 modificada por una liquidación provisional "en conformidad", dictada por el Jefe Adjunto de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero notificada el 25/01/2012], B.I.N.'s del Grupo compensadas, B.I.N.'s anteriores al Grupo compensadas, y B.I.'s del Grupo, siguientes (en euros):

Ejercicio	2008	2009	2010	2011
B.I. a c BN	3.623.498.780,72	6.920.555.388,30	3.606.618.384,33	-910.412.144,40
C BIN Grup	0,00	0,00	0,00	0,00
C BIN ant	5.972.253,11	2.948.805,62	656.469,80	0,00
B.I. Grupo	3.617.526.527,61	6.917.606.582,68	3.605.961.914,53	-910.412.144,40

En ninguna de esas Declaraciones-autoliquidaciones iniciales presentadas en plazo el Grupo compensó B.I.N.'s del Grupo procedentes de períodos anteriores (compensación 0,00 €).

Posteriormente, el 20/06/2013 presentó unas declaraciones-autoliquidaciones complementarias de los ejercicios 2008 y 2009 con las que el Grupo declaró (en euros):

Ejercicio	2008	2009
B.I. a c BN	3.622.179.400,8 0	6.921.257.707,02
C BIN Grup	180.619,84	7.159.883,46
C BIN ant	5.972.253,11	2.948.805,62
B.I. Grupo	3.616.026.527,8 5	6.911.149.017,94

Mediante comunicación notificada -vía NEO- el 01/07/2013 un Equipo de la D.C.T. y A. de la D.C.G.C. inició, en relación a la entidad, unas actuaciones de comprobación e investigación de carácter general atinentes, además de a otros conceptos y períodos, a la tributación del Grupo **a/90** por el I. s/ Soc. de los ejercicios del 2008 al 2011.

Tras instruir las, y por lo que a tal concepto y períodos se refiere, el 26/05/2015 ese Equipo de inspección incoó a la entidad tres simultáneas actas: la de conformidad (**modelo A01**) nº. ...1, la de con acuerdo (**modelo A11**) nº. ...3 y la de disconformidad (modelo A02) nº. ...2.

Segundo.

En el acta de conformidad (**A01**) nº. ...1 el Equipo de inspección propuso llevar a cabo determinados ajustes que no es del caso relatar aquí, que determinarían que las B.I.'s consolidadas previas a la compensación de B.I.N.'s de períodos anteriores, B.I.N.'s del Grupo compensadas, B.I.N.'s anteriores al Grupo compensadas, y B.I.'s del Grupo, pasaran a ser de:

Ejercicio	2008	2009	2010	2011
B.I. a c BN	3.901.766.482,30	6.421.417.562,58	3.433.664.427,64	-623.491.848,64
C BIN Grup	421.872.080,01	1.663.670.147,44	411.756.905,19	0,00
C BIN ant	13.603.882,01	2.948.805,62	656.469,80	0,00
B.I. Grupo	3.466.290.520,28	4.754.798.609,52	3.021.251.052,51	-623.491.848,64

Las liquidaciones propuestas en ese acta A01 no depararían deuda alguna, ni a ingresar ni a devolver (0,00 €).

En el acta con acuerdo (**A11**) nº. ...3 el Equipo de inspección propuso llevar a cabo otros ajustes que tampoco es del caso relatar aquí, que determinarían que las B.I.'s consolidadas previas a la compensación de B.I.N.'s de períodos anteriores, B.I.N.'s del Grupo compensadas, B.I.N.'s anteriores al Grupo compensadas, y B.I.'s del Grupo, quedarán en los importes siguientes:

Ejercicio	2008	2009	2010	2011
B.I. a c BN	4.028.111.351,18	6.482.889.617,73	3.574.461.464,90	-597.940.457,89
C BIN Grup	548.216.949,01	1.725.142.202,60	552.553.942,45	0,00
C BIN ant	13.603.882,01	2.948.805,62	656.469,80	0,00
B.I. Grupo	3.466.290.520,16	4.754.798.609,51	3.021.251.052,65	-597.940.457,89

Las liquidaciones propuestas en ese acta A11 tampoco depararían deuda alguna, ni a ingresar ni a devolver (0,00 €).

Tercero.

El plazo de un mes a que se refiere el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT) desde la fecha de incoación del referido acta de conformidad (**A01**) nº. ...1 transcurrió sin que, durante el mismo, el Inspector Jefe hubiera notificado a la entidad alguno de los acuerdos que dicho precepto contempla, por lo que el 26/06/2015 se produjo el efecto que ahí se recoge de que ese día se entendieron dictaron y notificadas, tácitamente que fuera, las liquidaciones tributarias contenidas en ese acta A01, en los mismos términos en que en dicha acta figuran.

Cuarto.

Frente a tal acto tácito de liquidación, la entidad interpuso el 24/07/2015 ante este T.E.A.C., haciéndolo materialmente en el Registro de la D.C.G.C. mediante un escrito dirigido a la D.C.T. y A., una reclamación económico-administrativa a la que se dio el **R.G. 6356/2015**.

Escrito de interposición el que recogió lo siguiente:

< SOLICITA

1. Que tenga, por interpuesta en tiempo y forma la presente reclamación económico-administrativa contra la liquidación, derivada del Acta de conformidad **A01-...1** en los términos descritos en los anteriores expositivos (es decir, únicamente en cuanto a la interpretación que sobre el ejercicio de "opciones tributarias" habría realizado la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, sin que la impugnación efectuada en virtud del presente escrito se

haya de extender a la conformidad prestada por esta parte respecto de las cuestiones regularizadas en virtud de aquélla, y proceda a su remisión, junto con el expediente administrativo, al Tribunal Económico-Administrativo Central.

2. Que, conforme a lo establecido en el artículo 236.1 de la Ley 58/2003, ...

.../... >

Quinto.

Las liquidaciones propuestas en el acta de disconformidad **(A02) n.º. ...3** también suponían incrementar las B.I.'s comprobadas, aceptándose por el Equipo de inspección unas mayores compensaciones de B.I.N.'s de períodos anteriores, para que quedaran como sigue:

Ejercicio	2008	2009	2010	2011
B.I. a c BN	4.220.436.953,30	6.677.666.300,35	3.849.350.573,40	-361.301.185,99
C BIN Grup	1.985.968.570,26	5.564.191.633,45	1.707.119.795,58	0,00
C BIN ant	13.603.882,01	2.948.805,62	656.469,80	0,00
B.I. Grupo	2.220.864.501,03	1.110.525.861,28	2.141.574.308,02	-361.301.185,99

En las liquidaciones que propuso, el Equipo de inspección aceptó que se devolvieran los pagos fraccionados realizados por el Grupo en 2009 (1.166.105.282,05 €) y en 2010 (422.008.143,74 €).

El 08/06/2015 la entidad presentó un escrito solicitando una ampliación en siete días hábiles del plazo para presentar alegaciones tras el acta de disconformidad **(modelo A02) n.º. ...2** que el Equipo de inspección le había incoado el 26/05/2015.

Ese mismo día (el 08/06/2015) la Oficina Técnica de la D.C.T. y A. notificó -vía NEO- a la entidad que le concedía una <ampliación de 7 días del plazo> para la formulación de tales alegaciones.

El 22/06/2015 la entidad presentó en el Registro de la D.C.G.C. sus alegaciones tras el acta.

Dos días después, el 24/06/2015 la Oficina Técnica de la D.C.T. y A. notificó en mano a la entidad un <ACUERDO DE RECTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA CONTENIDA EN EL ACTA> dictado ese mismo día, mediante el que, apelando a lo dispuesto en el art. 188.3 del Reglamento general, modificó la propuesta de liquidación incorporada al acta de disconformidad **(modelo A02) n.º. ...2** que el Equipo de inspección había incoado a la entidad el 26/05/2015; acuerdo con el que abrió a la entidad un plazo de quince días <contados a partir del día siguiente al de la notificación de este acuerdo, para formular alegaciones y manifestar su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el mismo>.

El 09/07/2015 la entidad presentó un escrito con sus alegaciones a esa rectificación de la propuesta contenida en el acta.

Finalmente, el 16/07/2015 el Jefe de la D.C.T. y A. dictó el acto de liquidación correspondiente a ese acta de disconformidad con el que se confirman los ajustes propuestos por dicho tributo y período – meramente enunciados:

1.- Calificación de las rentas correspondientes a los juros brasileños como intereses y no como dividendos. Incidencia en el cálculo del ajuste por deterioros de cartera..

2.- Incidencia en el Impuesto sobre Sociedades de la rectificación del porcentaje de prorrata aplicado por el contribuyente a efectos del I.V.A. anteriores.

En ese acto de liquidación, esencialmente, se motivó la <Imprudencia del reconocimiento, en el seno del procedimiento inspector, del derecho a solicitar la devolución de la totalidad de los pagos fraccionados, ingresados durante los períodos 2009-2010, al implicar un cambio de opción prohibido por el artículo 119.3 de la LGT>; tema, éste, que era el que había motivado que se rectificara la propuesta contenida en el acta de disconformidad en los términos antes expuestos.

Se trata, por tanto, de un acto de liquidación sin deuda alguna, ni a ingresar ni a devolver (0,00 €), pero con el que las B.I.'s consolidadas previas a la compensación de B.I.N.'s de períodos anteriores, B.I.N.'s del Grupo compensadas, B.I.N.'s anteriores al Grupo compensadas, y B.I.'s del Grupo "comprobadas" quedaron como sigue:

Ejercicio	2008	2009	2010	2011
B.I. a c BN	4.220.436.953,30	6.677.666.300,35	3.849.350.573,40	-361.301.185,99
C BIN Grup	1.985.968.570,26	1.919.918.885,20	827.443.060,72	0,00
C BIN ant	13.603.882,01	2.948.805,62	656.469,80	0,00
B.I. Grupo	2.220.864.501,03	4.754.798.609,50	3.021.251.052,69	-361.301.185,99

El referido acto de liquidación fue notificado por la Oficina Técnica de la D.C.T. y A, en mano a la entidad, ese mismo 16/07/2015.

Sexto.

Frente a ese expreso acto de liquidación la entidad interpuso el 27/07/2015 ante este T.E.A.C., haciéndolo materialmente en el Registro de la A.E.A.T. mediante un escrito dirigido a la D.C.T. y A., una reclamación económico-administrativa a la que se dio el **R.G. 6364/2015**.

En ese escrito de interposición la entidad solicitó la acumulación de tal reclamación con la que previamente había interpuesto frente al acto de liquidación tácitamente dictado tras el acta A11 (Antecedente de Hecho cuarto).

Séptimo.

Mediante un acuerdo de 09/10/2015 la Abogado del Estado-Secretaria de este T.E.A.C. acumuló esas dos reclamaciones interpuestas por la entidad: la R.G. 6356/2015 (Antecedente de Hecho cuarto) y la R.G. 6364/2015 (Antecedente de Hecho sexto).

Puestos de manifiesto los expedientes a efectos de alegaciones y prueba, la entidad presentó el **16/12/2015** un escrito de 57 págs. al que, tras un breve (págs. de la 1ª a la 7ª) relato fáctico, incorporó las alegaciones siguientes:

"PREVIA.- Delimitación de la controversia.

PRIMERA.- Procedencia de la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicación efectuada en el Acta de disconformidad número A02-...5, así como del reconocimiento del derecho de mi representada a obtener la devolución de la totalidad de los pagos fraccionados ingresados en exceso en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010.

SEGUNDA.- Improcedencia de los ajustes en la base imponible de XSA y de XISA como consecuencia de la consideración como intereses de los "juros" recibidos procedentes de determinadas entidades brasileñas.

TERCERA.- Procedencia del reconocimiento de los correspondientes intereses de demora en tanto que la devolución que procede reconocer debe ser calificada como una devolución de Ingresos indebidos"

Con posterioridad, el **16/10/2017** la entidad presentó un escrito de alegaciones complementarias, al que incorporó las siguientes:

"PRIMERA.- Sobre la incidencia que en las presentes reclamaciones económico-administrativas ha de tener la anulación de las liquidaciones impugnadas como consecuencia de la estimación del Incidente de extensión de efectos de la Sentencia de la Audiencia Nacional de ... de febrero de 2014.

SEGUNDA.- Sobre la incidencia que sobre las presentes reclamaciones económico-administrativas puede tener la interpretación contenida en la Resolución del TEAC de fecha 4 de abril de 2017.

1. Consideraciones generales acerca de los criterios contenidos en la Resolución.

2. Otros posibles efectos de la Resolución del TEAC en el caso objeto de la presente reclamación económico-administrativa."

Finalmente, el **13/06/2018** la entidad presentó un segundo escrito de alegaciones complementarias, al que, tras apelar a las reclamaciones que nos ocupan y a las alegaciones ya formuladas, añadió las siguientes:

< 3. Que, con fecha 14 de mayo de 2018, su representada ha recibido notificación del Acuerdo de ejecución del citado Auto de la Audiencia Nacional, dictado el día 11 del mismo mes y año por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Mediante el referido Acuerdo de ejecución, la DCGC ha anulado -entre otros actos administrativos y por lo que afecta a la presente reclamación económico-administrativa- las liquidaciones relativas al IS de los ejercicios 2005, 2006 Y 2007 practicadas en virtud del Acuerdo de resolución del recurso de reposición impugnado y, simultáneamente, ha procedido a dictar nuevas liquidaciones por dicho concepto y ejercicios -que, por tanto, vienen a sustituir a las liquidaciones previamente anuladas- de conformidad con lo expresado en el referido Auto de la Audiencia Nacional de ... de ..de 2017.

Se acompaña al presente escrito como Anexo, copia del referido Acuerdo de ejecución.

7. Que entiende esta parte que, como consecuencia de la anulación de las liquidaciones que se encuentran en el origen de la presente reclamación y la emisión de nuevas liquidaciones de conformidad con lo expresado por la Audiencia Nacional en el citado Auto de ... de .. de 2017, se ha producido, de forma sobrevenida, una ampliación del objeto de la presente reclamación, el cual también debe comprender las liquidaciones del IS de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 practicadas en virtud del referido Acuerdo de ejecución de 11 de mayo de 2018, que han sustituido las originalmente impugnadas.

Debe precisarse que, en tanto que las nuevas liquidaciones practicadas en virtud de dicho Acuerdo de ejecución se limitan a eliminar los efectos de la regularización efectuada en relación con los JSCP, dicha ampliación del objeto en ningún caso supone la alteración o modificación del resto de cuestiones debatidas en el marco de la presente reclamación y que, por tanto, entiende su representada deben ser objeto de resolución por ese TEAC.

En virtud de lo expuesto, al Tribunal

SUPLICA

Que, teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito junto con los documentos que se acompañan, se sirva admitirlos, y atendiendo a las manifestaciones contenidas en el presente escrito, considere que se ha producido una ampliación del objeto de la presente reclamación económico-administrativa -en el sentido de que" el mismo debe comprender también las nuevas liquidaciones del IS de los ejercicios 2008., 2009, 2010 y 2011 practicadas en virtud del referido Acuerdo de ejecución- y, previos los trámites oportunos, dicte Resolución por la que (i) estime la presente reclamación económico-administrativo de conformidad con los términos solicitados por esta parte en su escrito de alegaciones de 16 de diciembre de 2015 y (ii) solo con carácter subsidiario a lo anterior y para el caso de que se desestimasen sus pretensiones y se concluyera, en relación con el ejercicio 2009, que no es posible modificar en un procedimiento de comprobación ulterior los criterios de utilización- de créditos fiscales empleados por el contribuyente en sus autoliquidaciones, se atienda a lo expuesto en el escrito de alegaciones complementarias presentado con fecha 16 de octubre de 2016 y a lo señalado al respecto en el presente escrito. >

Octavo.

Como así le consta a este T.E.A.C., que ha debido remitir el expediente al haberlo solicitado dicho Tribunal de justicia, al no haberse resuelto las presentes reclamaciones el plazo de un año que señala el artículo 240.1 de la LGT, y entendiéndolas desestimadas como también ahí se indica, frente a tal desestimación presunta la entidad ha interpuesto recurso contencioso-administrativo (artículo 249 de la LGT) ante la Audiencia Nacional.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas en virtud de lo dispuesto en la LGT, ya acumuladas, que, en consecuencia, se admiten y resuelven.

Segundo.

En las alegaciones que ha formulado ante este T.E.A.C. (Antecedente de Hecho quinto) la entidad no ha planteado cuestión procesal o procedimental alguna de carácter general, pues se ha limitado a formular las que ha entendido procedentes frente a las regularizaciones llevadas a cabo por la Inspección y a esa declaración de <Imprudencia del reconocimiento, en el seno del procedimiento inspector, del derecho a solicitar la devolución de la totalidad de los pagos fraccionados, ingresados durante los períodos 2009-2010, al implicar un cambio de opción prohibido por el artículo 119.3 de la LG>; la entidad ha planteado, además, otra cuestión que debe anudarse a ese no reconocimiento de la Inspección de su derecho a obtener ciertas devoluciones; cuestión que es la que plantea en la tercera de sus alegaciones <Procedencia del reconocimiento de los correspondientes intereses de demora en tanto que la devolución que procede reconocer debe ser calificada como una devolución de Ingresos indebidos>.

Por tanto, son esas cuestiones materiales o de fondo las que este Tribunal ha de resolver; no obstante, antes de hacerlo, este Tribunal entiende que debe analizar y pronunciarse sobre el alcance, pretensiones y efectos de la reclamación R.G. 6356/2015 (Antecedente de Hecho cuarto); cuestiones que abordamos en el siguiente Fundamento de Derecho.

Tercero.

Según consta en el comienzo del SOLICITA del escrito con el que lo hizo el 24/07/2015:

< SOLICITA

1. Que tenga, por interpuesta en tiempo y forma la presente reclamación económico-administrativa contra la liquidación, derivada del Acta de conformidad **A01-...1** ... >

Para este Tribunal resulta inequívoco que la entidad interpuso la reclamación R.G. 6356/2015 frente al acto de liquidación tácitamente dictado el 26/06/2015 tras ese acta de conformidad (A01).

Sin embargo, la lectura de lo que sigue:

< ... **A01-...1** en los términos descritos en los anteriores expositivos (es decir, únicamente en cuanto a la interpretación que sobre el ejercicio de "opciones tributarias" habría realizado la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, sin que la impugnación efectuada en virtud del presente escrito se haya de extender a la conformidad prestada por esta parte respecto de las cuestiones regularizadas en virtud de aquélla, y proceda a su remisión, junto con el expediente administrativo, al Tribunal Económico-Administrativo Central. >

Y la de los expositivos a que ahí se alude:

< 1. Que, con fecha 26 de mayo de 2015.le fue incoada a su representada Acta de conformidad Con número de referencia **A01-...1**, relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, ...

.../...

... con fecha 16 de julio de 2015 su representada ha recibido notificación del Acuerdo de liquidación **A23-...5** dictado por el Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero en virtud del cual -tras haber sido rectificada la propuesta de liquidación inicialmente contenida en el Acta de disconformidad número de referencia **A02-...5**, relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, ...

En dicho Acuerdo de liquidación, frente al cual su representada procederá á interponer en tiempo y forma la correspondiente reclamación económico-administrativa, se afirma que en el Acta de conformidad **A01-...1** esta parte habría ejercitado "la misma opción de tributación que las declaraciones presentadas (originales y complementarias)", pretendiendo presentar, además, dicha opción como una opción distinta y contradictoria con la que habría ejercitado en el Acta de disconformidad. En concreto, la Oficina Técnica pretende sostener que la opción ejercitada en el Acta de conformidad habría consistido en no aplicar determinadas bases imponibles negativas para que, de la propuesta de liquidación contenida en la misma, resultara una cuota de cero euros:>

Ponen de manifiesto de manera diáfana que, en puridad, **X no ha reclamado frente al acto de liquidación tácitamente dictado el 26/06/2015 tras el acto de conformidad nº. ...1,** sino que **lo ha hecho frente a la interpretación que en su expreso acto de liquidación de 16/07/2015 hizo el Jefe de la Dependencia de Control de lo que se dice en ese acto de conformidad de 26/05/2015, y -consiguientemente- en la tácita liquidación dictada tras la misma el 26/06/2015.**

Que son cosas bien distintas.

El acto de conformidad nº. ...1 y la consiguiente liquidación tácitamente dictada tras la misma el 26/06/2015 no han sido modificadas por ningún acto administrativo posterior; porque ni desde el punto de vista formal ni desde el material ni el acto de liquidación dictado el 16/07/2015 por el Jefe de la D.C.T. y A. ni el contenido del mismo son medios válidos para revisarlas en vía administrativa; pues no son medios aptos para ello según el Título V "Revisión en vía administrativa" de la Ley 58/2003.

El contenido del acto de liquidación tácitamente dictado el 26/06/2015 es el que es. El que es y el mismo que ha sido siempre, desde que fue tácitamente dictado ese 26/06/2015. Y ese contenido en nada se ha visto alterado por los comentarios, valoraciones, interpretaciones que el Jefe de la Dependencia hiciera en su posterior y expreso acto de liquidación de 16/07/2015.

Y por ello la impugnación que ha hecho la entidad de tales comentarios, valoraciones, interpretaciones efectuadas por el Jefe de la Dependencia de Control en su expreso acto de liquidación de 16/07/2015, la analizaremos y resolveremos en el marco que le es propio, en la reclamación R.G. 6364/2015 planteada frente a ese expreso acto de liquidación de 16/07/2015.

Con lo que la reclamación R.G. 6356/2015 debe ser desestimada.

Cuarto.

Tal y como hemos recogido en el Antecedente de Hecho quinto, con el expreso acto de liquidación de 16/07/2015 la Inspección llevó a cabo otros dos ajustes con la disconformidad de la entidad y, además, motivó la <Imprudencia del reconocimiento, en el seno del procedimiento inspector, del derecho a solicitar la devolución de la totalidad de los pagos fraccionados, ingresados durante los periodos 2009-2010, al implicar un cambio de opción prohibido por el artículo 119.3 de la LGT>.

Pues bien, del segundo de éstos dos en disconformidad, **del ajuste relativo a la <Incidencia en el Impuesto sobre Sociedades de la rectificación del porcentaje de prorrateo aplicado por el contribuyente a efectos del I.V.A. anteriores> la entidad nada dice** en las alegaciones que ha presentado a este Tribunal; como ya nada alegó ante la Inspección con carácter previo al acto de liquidación, en cuya pág. 84ª se recogió que <Nótese que, en relación con este ajuste, el obligado tributario no ha formulado alegación alguna>.

Y ello tiene toda su lógica. X discrepa de que esas cuotas sean deducibles en el I. s/ Soc. porque entiende que las mismas deben ser cuotas de IVA deducible; y de ahí su disconformidad con este ajuste en sede del I. s/ Soc., y ello a pesar de que en éste, favorece a la entidad en cuanto que minorra su tributación por el mismo.

Este ajuste en sede del I. s/ Soc. minorra las bases imponibles y con ello la tributación; y ello porque, al negar la Inspección la deducibilidad en el I.V.A. de determinadas cuotas de IVA soportado, ello hace que tales cuotas no deducibles en el I.V.A., se trasformen en gastos deducibles en el I. s/ Soc., que así minoran las B.I.'s de este impuesto. Minoración supeditada a que las sucesivas instancias revisoras de las liquidaciones del I.V.A. confirmen definitivamente el ajuste correspondiente en sede de dicho impuesto.

Ajuste que, por tanto, debe confirmarse sin más.

Quinto.

El otro ajuste llevado a cabo con la disconformidad de la entidad en el expreso acto de liquidación de 16/07/2015 es el ajuste atinente a la **<Calificación de las rentas correspondientes a los juros brasileños como intereses y no como dividendos. Incidencia en el cálculo del ajuste por deterioros de cartera>**.

Ajuste cuyos **antecedentes** son como sigue: en los ejercicios a que alcanzan las reclamaciones tanto la dominante **X** (...) como la dependiente **X INTERNACIONAL, S.A.** (provista de N.I.F. ..., y en adelante **XISA**) percibieron de sus filiales brasileñas rentas consistentes en “juros” brasileños, que ambas consideraron rentas “exentas” al entender que les resultaba de aplicación la exención del art. 21 del T.R. de la Ley del Impuesto. Los importes concernidos ascendieron a:

	2008	2009	2010	2011
X		50.611,59	49.491.968,81	256.691.091,38
XISA	192.325.602,12	202.927.603,68	224.869.077,40	311.986.785,61
Total	192.325.602,12	202.978.215,27	274.361.046,21	568.677.876,99

Antecedentes a la vista de los cuales en el acto de liquidación **la Inspección** consideró esas rentas no exentas, por lo que regularizó aumentando las B.I.'s en esos importes; si bien, a fin de eliminar la doble imposición jurídica internacional, reconoció a la vez unas deducciones en cuota por el 20% del importe (artículo 31 del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRLIS) sobre los importes brutos de esos “juros” percibidos por **X y XISA**.

Por su parte, en su segunda alegación <Imprudencia de los ajustes en la base imponible de **XSA** y de **XISA** como consecuencia de la consideración como intereses de los “juros” recibidos procedentes de determinadas entidades brasileñas> **la entidad** insiste en que a los importes antes citados les resultaba de aplicación la “exención” del artículo 21 del TRLIS.

Pero, además, el escrito de alegaciones complementarias que presentó el 16/10/2017, y al que incorporó una primera titulada

<Sobre la incidencia que en las presentes reclamaciones económico- administrativas ha de tener la anulación de las liquidaciones impugnadas como consecuencia de la estimación del Incidente de extensión de efectos de la Sentencia de la Audiencia Nacional de ... de febrero de 2014>, lo acompañó de un Auto de la A.N. de .../.../2017 [aclarado por otro posterior de .../.../2017] dictado en un procedimiento de “extensión de efectos del art. 110 de la Ley 29/1998” instado por X, con el que la A.N. había acordado:

< Extender los efectos de la sentencia de ... de febrero de 2014, en el recurso .../2011, a la situación jurídica individualizada de la solicitante **en relación a los Juros de Cuentas** sobre Capital propio, su calificación como dividendos a efectos de la exención prevista en el artículo 21 TRLIS, **declarando la nulidad** del Acuerdo de Resolución del recurso de reposición, interpuesto frente al Acto administrativo de liquidación tributaria con número de referencia **A23-...3**, dictado por la Jefa de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en virtud del cual se estimaron parcialmente las pretensiones de mi representada y se practicó liquidación tributaria por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005, 2006, y 2007 y **Nulidad del Acuerdo de liquidación relativo al IS de los ejercicios 2008 a 2011 (con número de referencia A23-...5) en relación con los ajustes practicados al respecto por la Inspección.** >

Las negritas son nuestras

Siendo así, ello supone que este tema está ya resuelto, pues la A.N. ya ha anulado el ajuste que nos ocupa.

Y no sólo resuelto, sino que es un tema en el que debe destacarse que ya se ha producido el acatamiento por la Inspección, que ya ha ejecutado tal resolución judicial, como la entidad así nos lo ha comunicado con el segundo escrito de alegaciones complementarias que presentó el 13/06/2018, y en el que la entidad ningún disenso manifiesta respecto del anulado ajuste que ahora nos ocupa; aunque, eso sí, manifiesta sus discrepancia con las nuevas liquidaciones practicadas por la Inspección ya sin las consecuencias de este ajuste.

Estamos pues ante un tema zanjado.

La ejecución llevada a cabo por la Inspección del contenido de ese Auto de la A.N. de .../.../2017 dictado en un “incidente de extensión de efectos” promovido por la entidad, lo fue mediante un acto de ejecución dictado el

11/05/2018 por la Oficina Técnica de la D.C.T. y A, del que obra copia en el expediente, acto de ejecución, que extiende sus efectos -véase- desde el ejercicio 2005 al 2007 y desde el 2008 al 2011, **y acto de ejecución al que la Oficina Técnica de la D.C.T. incorporó unas magnitudes que van a ser muy relevantes más adelante.**

Sexto.

Sin lugar a dudas la cuestión más importante que plantean estas reclamaciones, y ello tanto desde el punto de vista cuantitativo como desde el conceptual, es ésta que en puridad no es una regularización inspectora sino **la, a juicio del Órgano de resolución de la Inspección, <Improcedencia del reconocimiento, en el seno del procedimiento inspector, del derecho a solicitar la devolución de la totalidad de los pagos fraccionados, ingresados durante los períodos 2009-2010, al implicar un cambio de opción prohibido por el artículo 119.3 de la LGT>.**

Como de inmediato vamos a ver, en realidad la cuestión gira en torno o **si se deben admitir o no unas mayores compensaciones de Bases Imponibles negativas -en adelante B.I.N.'s- de períodos anteriores.**

En el **acto de liquidación** la cuestión se plantea -págs. 85ª y ss.- como sigue:

< Períodos 2009 y 2010: El obligado tributario en sus declaraciones-liquidaciones originales, relativas al Impuesto sobre Sociedades, optó por aplicar un importe de bases imponibles negativas del grupo pendientes de compensar tales, que permitieron determinar una cuota íntegra capaz de absorber determinado importe de deducciones en cuota, arrojando una cuota líquida positiva que permitió obtener la devolución parcial de los pagos a cuenta del período. En particular, en el período 2009 el obligado tributario solicitó, ante el Estado, una devolución de pagos fraccionados por importe de 137.104.719,40 €. Respecto al año 2010, la solicitud de devolución ascendió a 93.145.120,60 euros. El importe total de los pagos fraccionados realizados en 2009 y 2010 ascendió, respectivamente, a 1.295.608.107,21 € y 729.400.728,38 €.

Con fecha 20.06.2013, el obligado tributario presentó una declaración complementaria, referida al Impuesto sobre Sociedades 2009, en la que se refleja un pequeño incremento en la base imponible del grupo previa a la compensación de bases imponibles negativas. En la misma, compensa bases imponibles negativas del grupo por importe de 7.159.883,46 € y obtiene como resultado de la misma, una cuantía a ingresar de 0,94 euros. Recuérdese que en la fecha en la que el obligado tributario presenta la referida declaración complementaria ya le habían sido reconocidas mayores bases imponibles negativas pendientes de compensación, generadas por el grupo fiscal en los ejercicios 2002 y 2004, en el acuerdo de ejecución del allanamiento parcial en el recurso contencioso-administrativo CF ...-13, en virtud del cual se incrementaron las bases imponibles pendientes de compensar del grupo en 8.300.428.342,39 €, que fue notificado al obligado tributario con fecha 10.06.2013; Ejecución parcial que, además, fue solicitada por el propio obligado tributario. Por tanto, si bien el obligado tributario conocía el incremento de bases imponibles negativas pendientes de compensar, generadas por el grupo en 2002 y 2004, en el momento de presentar la referida declaración complementaria (20.06.2013) optó, de nuevo, por no aplicarlas en su declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

Con fecha 26.05.2015, el obligado tributario suscribió un Acta en conformidad (A01) y un Acta con Acuerdo (A11), ambas relativas al Impuesto sobre Sociedades, períodos 2009 y 2010, ejercitando la misma opción de tributación que en las declaraciones presentadas (originales y complementarias), y resultando en consecuencia en ambas, unas cuotas de acta cero.

No obstante, el obligado tributario solicita en el Acta A02 de la que trae causa el presente acuerdo de liquidación que “se proceda al reconocimiento de su derecho a obtener la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, en su día, en virtud de las autoliquidaciones relativas a dichos ejercicios y se practiquen las correspondientes devoluciones”. En virtud de lo anterior, la Inspección procede a compensar bases imponibles negativas generadas por el grupo en períodos anteriores hasta un importe tal que permita al obligado tributario aplicar determinadas deducciones y solicitar la devolución de los pagos a cuenta cuya devolución no fue solicitada en sus declaraciones-liquidaciones (tanto original como complementaria), ni en las Actas suscritas en conformidad el mismo día (A01 y A11). En virtud de lo anterior, la cuantía a devolver derivada de la propuesta de liquidación contenida en el Acta A02 asciende a 1.166.105.282,05 € (2009) y 422.008.143,74 € (2009). De esta forma, se modifica la opción de tributación ejercitada por el obligado tributario tanto en sus declaraciones-liquidaciones originales, como en la declaración complementaria (2009) presentada con fecha 10.06.2013, así como en las Actas

A01 y A11 suscritas el 26.05.2015 (mismo día en que se suscribió el Acta en disconformidad en la que el contribuyente solicitaba el cambio de opción).

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.

Este cambio de opción sólo se ha producido, como hemos visto, en relación a los ejercicios 2009 y 2010, porque en el ejercicio 2008, se ha mantenido en todas las actas, la opción ejercitada por el obligado tributario en sus declaraciones, de no obtener la devolución de los pagos fraccionados.

A este respecto, el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria dispone lo siguiente:

“3. Las opciones que ...”.

Tal y como se ha señalado anteriormente, dicho precepto ha sido objeto de interpretación por la Subdirección de Ordenación Legal del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, mediante informe de fecha 22.06.2015, el cual fue notificado al obligado tributario con fecha 24.06.2015 e incorporado al expediente electrónico.

A la luz de dicho informe, esta Oficina Técnica considera que, en relación con los ejercicios 2009 y 2010, el obligado tributario no puede modificar la opción inicialmente consignada no sólo en sus declaraciones-liquidaciones formuladas ante la Administración Tributaria (es decir, tanto en sus autoliquidaciones presentadas en período voluntario como en las declaraciones complementarias presentadas con fecha 20.06.2013) sino también en las liquidaciones derivadas de las Actas A01 y A11, ambas suscritas en conformidad en idéntica fecha (26.05.2015), y optar en el momento de suscribir el Acta de Disconformidad, por compensar bases imponibles negativas del grupo pendientes de aplicar, en una cuantía superior a los incrementos de base o disminuciones de créditos fiscales (deducciones) derivados de las actuaciones inspectoras, cambiando su opción de tributación y dando por ello lugar, a una solicitud de una devolución por un importe superior al inicialmente consignado y obtenido.

Dado que el obligado tributario, en los ejercicios 2009 y 2010, optó por consignar en sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades una cuantía que no alcanzaba el límite de la compensación legalmente permitido, optando expresamente por aprovechar parcialmente sus créditos fiscales, no puede, con posterioridad modificar dicha opción en el seno del procedimiento inspector y solicitar la devolución de cantidades superiores a las inicialmente solicitadas. Recuérdese que las liquidaciones derivadas de las Actas A01 y A11, suscritas en conformidad por el obligado tributario, arrojan cuota cero, por lo que en dichas liquidaciones el contribuyente no modificó su opción de tributación inicialmente ejercitada.

En particular, el referido Informe emitido por la SGOL, en relación a la concreta aplicación del artículo 119 LGT a este supuesto de ejercitar o no la opción de compensar bases imponibles negativas, ...

Dicha interpretación se ve corroborada por diversos pronunciamientos jurisprudenciales emitidos por diferentes Tribunales Superiores de Justicia ...

.../... >

Esta cuestión es objeto de la primera de las alegaciones que **la entidad** nos presentó el 16/12/2015, y, desde luego, la más extensa, pues ocupa 38 páginas de las 57 que tiene ese escrito; alegación en la plantea las cuestiones siguientes:

< PRIMERA.- Procedencia de la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicación efectuada en el Acta de disconformidad número **A02-...5**, así como del reconocimiento del derecho de mi representada a obtener la devolución de la totalidad de los pagos fraccionados ingresados en exceso en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010.

1. Antecedentes de hecho y solicitud efectuada por mi representada en el marco del procedimiento de inspección.

2. Errónea interpretación del concepto tributario de "opción" al que se refiere el artículo 119.3 de la LGT: la compensación de bases impositivas negativas no es una opción en los términos del artículo 119.3 de la LGT, sino que constituye un derecho o facultad del contribuyente.

3. Sobre el derecho a la devolución de los pagos fraccionados ingresados en exceso en el Tesoro Público y las Implicaciones constitucionales de la liquidación impugnada: manifiesta infracción de los principios de justicia tributaria y capacidad económica (artículo 31 de la Constitución Española) y enriquecimiento injusto de la Administración.

4. Imposibilidad de ejercicio de opción tributaria alguna en relación con la compensación de BINs al tiempo de la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2008 a 2011.

5. Vulneración de la doctrina de los actos propios. >

Y de la que **la entidad** se ocupa también en la segunda alegación del escrito de alegaciones complementarias que presentó el 16/10/2017:

< SEGUNDA.- Sobre la incidencia que sobre las presentes reclamaciones económico-administrativas puede tener la interpretación contenida en la Resolución del TEAC de fecha 4 de abril de 2017.

Su representada ha tenido conocimiento, con posterioridad a la formalización de su escrito de alegaciones en el presente procedimiento, de la Resolución, de fecha 4 de abril de 2017, dictada por la Vocalía Segunda de ese mismo Tribunal Económico-Administrativo Central en el marco de la reclamación económico-administrativa seguida bajo número de referencia R.G. 1510/2013.

.../...

1. Consideraciones generales acerca de los criterios contenidos en la Resolución.

2. Otros posibles efectos de la Resolución del TEAC en el caso objeto de la presente reclamación económico-administrativa. >

Y que **la entidad** ha seguido sosteniendo en su segundo escrito de alegaciones del 13/06/2018:

< Que, teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito junto con los documentos que se acompañan, se sirva admitirlos, y atendiendo a las manifestaciones contenidas en el presente escrito, considere que se ha producido una ampliación del objeto de la presente reclamación económico-administrativa -en el sentido de que" el mismo debe comprender también las nuevas liquidaciones del IS de los ejercicios 2008., 2009, 2010 y 2011 practicadas en virtud del referido Acuerdo de ejecución- y, previos los trámites oportunos, dicte Resolución por la que (i) estime la presente reclamación económico-administrativa de conformidad con los términos solicitados por esta parte en su escrito de alegaciones de 16 de diciembre de 2015. >

Segundo escrito de alegaciones del 13/06/2018 en el que plantea otra cuestión -y el resaltado y el subrayado son de este Tribunal-:

< (ii) solo con carácter subsidiario a lo anterior y para el caso de que se desestimasen sus pretensiones y se concluyera, en relación con el ejercicio 2009, que no es posible modificar en un procedimiento de comprobación ulterior los criterios de utilización- de créditos fiscales empleados por el contribuyente en sus autoliquidaciones, se atienda a lo expuesto en el escrito de alegaciones complementarias presentado con fecha 16 de octubre de 2016 y a lo señalado al respecto en el presente escrito. >

De inmediato este Tribunal va a abordar el análisis de la cuestión que hemos de resolver; pero antes de hacerlo **dos precisiones fácticas**: (I) según lo transcrito del acto de liquidación <Este cambio de opción sólo se ha producido, como hemos visto, en relación a los ejercicios 2009 y 2010, porque en el ejercicio 2008, se ha mantenido en todas las actas, la opción ejercitada por el obligado tributario en sus declaraciones, de no obtener la devolución de los pagos fraccionados> parece como si esta contingencia no estuviese presente en el ejercicio 2008 debido a que, a diferencia de lo que hizo respecto de 2009 y 2010, la entidad no habría instado nunca que se le devolvieran los pagos fraccionados de 2008, y no es así, pues a cuenta de ese ejercicio 2008 el Grupo **a/90** (X) no efectuó en día pago fraccionado (o a cuenta) alguno (0,00 €); y (II) en el acto de liquidación se repite varias veces la mención

<esta Oficina Técnica considera>, que está presente en los párrafos antes transcritos, cuando lo cierto es que ese acto administrativo de 16/07/2015 lo firmó el Jefe de la Dependencia de Control. Señalamos tanto una cosa como otra para evitar equívocos.

Sentado lo anterior, vayamos ya con el análisis de la cuestión.

La lectura de lo que resuelve pone de manifiesto que el **Órgano de resolución de la Inspección asienta su decisión en dos motivos: primero**, porque en relación a la compensación de las B.I.N.'s procedentes de ejercicios anteriores que tuviera pendientes, según el artículo 119.3 de la LGT, **la opción ejercitada por el obligado tributario en una declaración-autoliquidación presentada en plazo no la puede rectificar a posteriori**, en una declaración-autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo; como así lo recoge el informe C/4/33/15 que la S.G.O.L. (la Subdirección de Ordenación Legal del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la A.E.A.T.) emitió el 22/06/2015 <SOBRE LA POSIBILIDAD DE MODIFICAR EN EL CURSO DE UNA INSPECCIÓN LA CUANTÍA DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS QUE SE CONSIGNÓ A COMPENSAR>; y **segundo**, porque las compensaciones que se llevaron a cabo en las actas de conformidad y con acuerdo, fueron las mismas que ella efectuó en su día, y ella -la entidad- aceptó de conformidad tales compensaciones, y no unas mayores.

Dos motivos o razones que este Tribunal examina en los Fundamentos de Derecho siguientes.

Séptimo.

Vamos a comenzar por examinar **el segundo** de los motivos esgrimidos por el Órgano de resolución de la Inspección para rechazar la pretensión de entidad, que es el que se fundamenta en que **las compensaciones de B.I.N.'s que se llevaron a cabo en las actas de conformidad y con acuerdo**, fueron las mismas que ella efectuó en su día; **compensaciones -ésas y no unas mayores- que la entidad aceptó en tales actas**.

Segundo motivo que **la Inspección** argumentó como sigue:

< en relación con los ejercicios 2009 y 2010, el obligado tributario no puede modificar la opción [] consignada [] también en las liquidaciones derivadas de las Actas A01 y A11, ambas suscritas en conformidad en idéntica fecha (26.05.2015), y optar en el momento de suscribir el Acta de Disconformidad, por compensar bases imponibles negativas del grupo pendientes de aplicar, en una cuantía superior a los incrementos de base o disminuciones de créditos fiscales (deducciones) derivados de las actuaciones inspectoras, cambiando su opción de tributación y dando por ello lugar, a una solicitud de una devolución por un importe superior al inicialmente consignado y obtenido.

Dado que el obligado tributario, en los ejercicios 2009 y 2010, optó por consignar en sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades una cuantía que no alcanzaba el límite de la compensación legalmente permitido, optando expresamente por aprovechar parcialmente sus créditos fiscales, no puede, con posterioridad modificar dicha opción en el seno del procedimiento inspector y solicitar la devolución de cantidades superiores a las inicialmente solicitadas.

Recuérdese que las liquidaciones derivadas de las Actas A01 y A11, suscritas en conformidad por el obligado tributario, arrojan cuota cero, por lo que en dichas liquidaciones el contribuyente no modificó su opción de tributación inicialmente ejercitada.

.../...

Asimismo, resulta esencial tomar en consideración que en la misma fecha en la que se suscribió el Acta de disconformidad de la que trae causa el presente acuerdo de liquidación (26.05.2015) el obligado tributario suscribió un Acta en conformidad (A01) y un Acta con Acuerdo (A11), ambas relativas al Impuesto sobre Sociedades 2008 a 2011), ejercitando la misma opción de tributación que en las declaraciones (originales y complementarias) y resultando, por ello, en todas ellas cuota a ingresar/devolver cero. Dado que en el ejercicio 2010 el obligado tributario no presentó ante la Administración Tributaria declaración complementaria alguna, cabe considerar que en el momento de suscribir las Actas A01 y A11 previamente referidas el obligado tributario ejercitó una suerte de segunda opción (1) puesto que en dicha fecha (26.05.2015) conocía el incremento de bases imponibles negativas del grupo

pendientes de compensación derivado de la ejecución del acuerdo de allanamiento parcial y, pese a ello, no optó por su compensación hasta el importe máximo legalmente permitido. >

Sirva adelantar que tal argumento no se puede compartir. Repárese.

Las B.I.'s de los respectivos ejercicios objeto de la comprobación, incorporadas por el Equipo de inspección en las tres sucesivas actas que incoó (A01, A11, y A02), siempre al alza, y las deudas a liquidar que resultarían de las mismas fueron:

A01	2009	2010
B.I. a c BN	6.421.417.562,58	3.433.664.427,64
C BIN Grup	1.663.670.147,44	411.756.905,19
C BIN ant	2.948.805,62	656.469,80
B.I. Grupo	4.754.798.609,52	3.021.251.052,51

Liquidación propuesta 0,00 € -ni a ingresar ni a devolver-.

A11	2009	2010
B.I. a c BN	6.482.889.617,73	3.574.461.464,90
C BIN Grup	1.725.142.202,60	552.553.942,45
C BIN ant	2.948.805,62	656.469,80
B.I. Grupo	4.754.798.609,51	3.021.251.052,65

Liquidación propuesta 0,00 € -ni a ingresar ni a devolver-.

A02	2009	2010
B.I. a c BN	6.777.666.300,35	3.849.350.573,40
C BIN Grup	5.564.191.633,45	1.707.119.795,58
C BIN ant	2.948.805,62	656.469,80
B.I. Grupo	1.110.525.861,28	2.141.574.308,02

Liquidación propuesta originariamente -1.588.113.425,79 € -a devolver-.

Pues bien, vistas esas magnitudes, la propuesta global del Equipo de Inspección, propuesta que el acto de liquidación ratificó íntegramente en ese punto, fue la de llevar las B.I.'s del Grupo antes de la compensación de B.I.N.'s a unos importes de: 6.777.666.300,35 € la de 2009 y 3.849.350.573,40 € la de 2010. Propuesta que el Equipo de inspección llevó a cabo en tres golpes y siempre al alza: mayores en el acta con acuerdo que en la de conformidad, y mayores en la de disconformidad que en la de con acuerdo. Y propuesta que en conjunto suponía que deberían devolverse al Grupo 1.588.113.425,79 € de los pagos fraccionados que había realizado.

Y lo que resulta evidente, a juicio de este Tribunal Central, es que X estaba conforme y de acuerdo en que se le devolvieran, en el marco de las liquidaciones resultantes de las actuaciones desarrolladas, esos 1.588.113.425,79 €; lo que exigía y para lo que le bastaba con compensar más B.I.N.'s procedentes de períodos anteriores de los más de 8,5 mil millones de euros de las que el Grupo X disponía según el Tribunal Supremo. Conformidad de X con esa aplicación de B.I.N.'s y consiguiente devolución que son diáfanos, pues ésta sigue siendo su principal pretensión en las presentes reclamaciones; y no sólo ante este Tribunal, pues así lo pretendió también ante la Inspección, de lo que es buena muestra el que el acto de liquidación -como tendremos ocasión de ver- se preocupa de motivar que <en ningún caso cabría liquidar intereses de demora> para el hipotético caso <de que pudiera reconocerse el derecho de la entidad a obtener la devolución>. La entidad siempre ha pretendido de la Inspección que le facilitara esa devolución, con lo que mal podría estar conforme con que no se le devolviera. Y, además, precisamente ello parece que fue la causa de que interpusiera la reclamación R.G. 6356/2015, cuando se dio cuenta de que la Inspección, tras modificar la propuesta del acta de disconformidad, iba a sostener que ella había aceptado una menor compensación de B.I.N.'s, que conllevaba la no devolución, cuando resulta que su pretensión era precisamente la contraria: que la Administración le hiciera esa cuantiosísima devolución.

Siendo así, dada esa conformidad de la entidad, el Equipo de inspección incumplió lo dispuesto en el artículo 186.8 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAIT) según el que:

“8. Cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, se procederá de la siguiente forma:

a) Si se manifestase la conformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de conformidad.

b) Si se manifestase la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de la liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

c) Si respecto a los elementos regularizados de la obligación tributaria no incluidos en el acta con acuerdo se otorgase la conformidad parcial, se procederá de la siguiente manera:

1.º Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente, además del acta con acuerdo, dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. Las cuotas tributarias incluidas en las propuestas de liquidación contenidas en el acta de conformidad y en el acta con acuerdo minorarán la contenida en el acta de disconformidad.

2.º Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.”

El Equipo de inspección debería haber procedido como se recoge en ese número 2º de la letra c), norma que, como la que recoge el artículo 187.2.b para las actas de conformidad, tienen un trasfondo diáfano: como los ajustes de la Inspección que generan cantidades a devolver suelen estar anudados con otros que generan deuda a ingresar, por ser reversiones de éstos (gráficamente: importe que no es gasto de un período pero sí de otro), lo que esas normas evitan -y que antes sucedía- es que se generen liquidaciones a devolver cuyos importes los obligados reciben pacíficamente mientras que discuten y no ingresan las paralelas y anudadas liquidaciones a ingresar.

Y aunque aquí ese efecto no se dio, el caso es que el Equipo de inspección incumplió lo dispuesto en esa norma, incumplimiento que el Órgano de resolución debería haber reparado, cosa que no hizo; **incumplimiento desde luego no invalidante en este caso, e incluso intrascendente, porque ningún perjuicio ha causado ni a la entidad ni a la propia Administración;** pero que, eso sí y desde luego, lo que no puede aceptarse es que precisamente la Inspección lo haga valer para sostener que la entidad dio su conformidad a que no se le devolvieran los importes que pretende; cuando lo cierto es que su pretensión es justamente la contraria: que se le devuelvan.

Lo que determina que el segundo de esos dos motivos en que la Inspección asentó su decisión no se pueda compartir.

Octavo.

En cuanto al **primero** de los dos motivos que esgrime el Órgano de resolución de la Inspección, **el que se basa en la interpretación que del artículo 119.3 de la LGT hizo la S.G.O.L. en ese informe C/4/33/15** que emitió el 22/06/2015, este Tribunal va abordar el análisis del mismo, primero desde un punto de vista teórico o conceptual, aunque naturalmente tal análisis teórico estará orientado al supuesto que hemos de resolver.

Pues bien, al iniciar tal análisis conceptual, este Tribunal en lo primero que repara es en que dicho artículo 119.3 de la LGT fue modificado con posterioridad a la emisión del acto de liquidación, por lo que cabe examinar de si tal modificación, y aunque no resulte de aplicación aquí, pudiera arrojar algo de luz sobre lo que hemos de resolver.

Como decimos, ese precepto fue modificado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; que, sin modificar ninguno de los tres anteriores, le añadió un nuevo apartado 4, que dispone:

“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.”

Apartado que, tratándose de B.I.N.'s procedentes de ejercicios anteriores pendientes y de un procedimiento inspección, lo que viene a decir es que si como fruto de una actuación inspectora se incrementa la B.I. previa, en el acto de liquidación ese aumento puede neutralizarse a través de compensar esas B.I.N.'s procedentes de ejercicios anteriores que se tuvieran pendientes; aunque, eso sí, *“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”*; y esto último para explicitar, como decía el preámbulo de la Ley 34/2015, *“la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado”*.

A lo que se ve, ese apartado 4 no regula lo que nos ocupa y, por ello, paramos aquí en su análisis

Expuesto lo anterior, vayamos con lo dicho en el acto de liquidación.

La Inspección, como ya hemos dicho, se basa en la interpretación que del artículo 119.3 de la LGT hizo la S.G.O.L. en ese informe C/4/33/15, que emitió el 22/06/2015 a petición de la D.C.G.C.; y del que la Oficina Técnica de la D.C.T. y A. entregó una copia a la entidad el 24/06/2015, y otra la incorporó al expediente en el trámite con el que rectificó la propuesta contenida en el acta de disconformidad -recuérdese del Antecedente de Hecho quinto-; expediente electrónico en el que obra y donde puede leerse su contenido íntegro.

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

.- En **la primera**, tras recoger lo dispuesto por el ya reiterado artículo 119.3 de la LGT, examina las tramitación de las enmiendas parlamentarias a dicho precepto; lo que le sirve para concluir que *<En la tramitación de la Ley en el Congreso y en el Senado se puso de manifiesto el gran interés que tuvieron algunos Grupos Parlamentarios en flexibilizar el tenor literal de la norma, pero el legislador de la LGT decidió no modificar el texto y consideró las opciones tributarias como irrevocables>*.

.- En **la segunda** comienza por razonar el porqué, a su juicio, la compensación en una declaración-autoliquidación del I. s/ Soc. de determinadas B.I.N.'s negativas de ejercicios anteriores debe considerarse como el ejercicio de una opción tributaria en el sentido de ese artículo 119.3 de la LGT, con lo que después de ejercitarla *<quien la ejercita debe atenerse a sus propios actos>*.

Luego cita dos sentencias del Tribunal Supremo, una de 05/05/2014 (Rec. 590/2011, en la que también se comenta esa tramitación parlamentaria del artículo) y otra de 23/10/2014 (Rec. 654/2013) en las que se analizan los efectos que despliega ese precepto: *<No puede admitirse, como pretende la recurrente, que a raíz de una comprobación esencialmente, como consecuencia de un cambio en la valoración, efectuado por la Administración, se altere el criterio de imputación de ingresos y gastos por el que voluntariamente había optado el sujeto pasivo.*

Ninguna incidencia puede tener esa mudanza valorativa sobre el criterio de imputación temporal en su momento elegida>.

Luego cita dos sentencias de dos TSJ que sí abordan el tema de la compensación de las B.I.N.'s.; y otra de la A.N. relativa al momento temporal de la posible aplicación de la deducción por reinversión de beneficios; y una resolución de este T.E.A.C. de la que dice <(por todas, la Resolución de 16/09/2014) señalando que la inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un periodo de liquidación constituye una opción>.

Y termina esa segunda consideración con la siguiente afirmación:

< Por otra parte, como se ha señalado anteriormente, en la tramitación parlamentaria del artículo 119.3 de la LGT se desprendía que se entendió claramente que dicho artículo resultaba de aplicación a la compensación de las bases imponibles negativas, por lo que diversas enmiendas intentaron limitar precisamente esta posibilidad , sin que fueran finalmente aceptadas. >

Conclusión que, tal y como está recogida, no cabe compartir, pues en ninguna de las citas que en ese informe se hacen de esa tramitación parlamentaria se menciona ni la palabra <compensación> ni el concepto jurídico-tributario de <compensación de bases imponibles negativas> o similar.

– **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 imponibles negativas de las que disponía, volvió a renunciar a su aprovechamiento, constanding incluso que las bases imponibles 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 imponibles 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 inamovible 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. >

El Centro Directivo se plantea el caso de una entidad que en un período determinado tiene B.I.N.'s de períodos anteriores por un importe superior al de su B.I. previa de ese ejercicio -con lo que podría anular ésta-, pero no lo hace porque las B.I.N.'s que decide compensar no agotan dicha B.I. previa; y **se plantea incluso** el caso de que, con posterioridad, esa entidad viera como el importe de sus B.I.N.'s de períodos anteriores hubiera aumentado y ella, mediante una declaración complementaria -y en lo que la S.G.O.L. denomina "segunda opción"- volviera a optar por compensarse el mismo importe de B.I.N.'s que inicialmente compensó; y da su solución.

Pero este Tribunal hace reparar en que **la S.G.O.L. no da solución, porque no se plantea el caso, qué consecuencias tendría el que, en ese segundo caso** (la entidad ve como ha aumentado el importe que tiene de B.I.N.'s de períodos anteriores susceptibles de compensación) **la entidad hubiera optado por compensar, en su declaración complementaria, un importe de B.I.N.'s superior al que compensó con su declaración inicial.**

Sirva señalar que tal aumento del importe de las B.I.N.'s de períodos anteriores susceptibles de compensación que tenga puede haber venido de la mano de una resolución económico-administrativa o jurisdiccional que así se lo hubiera reconocido.

El tema de la compensación de B.I.N.'s como "opción" (aplicando lo dispuesto en el artículo 119.3 LGT) y los límites que ello supone de cara a una posible compensación a futuro, ya ha sido examinado por este Tribunal Central, y al respecto en **nuestra resolución de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013) expusimos un criterio** que, en lo esencial, es como sigue:

<<< a juicio de este Tribunal, el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de "opción" antes definido. Y así, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base imponible de los ejercicios posteriores, es decir, que opera sobre la base. La Ley reconoce a los sujetos pasivos el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores; el ejercicio de dicho derecho es potestativo y no imperativo, debiendo ser el sujeto pasivo el que decida, dentro de los límites legales establecidos para ello, si ejercita o no su derecho a la compensación, así como el importe de la misma.

Además se trata de una opción que se ejercita "con la presentación de una declaración", que es la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por lo que la elección respecto de la compensación o no y, en caso afirmativo, de la cuantía de la misma, debe considerarse una opción tributaria que se ejercita mediante la presentación de una declaración y, en consecuencia, que cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el artículo 119.3 LGT anteriormente transcrito. En concreto, las posibilidades que se pueden dar son las siguientes:

1. Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.

2. Que el contribuyente decida deducirse hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso debe entenderse, no que el

contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe compensado, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación, mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe compensable no compensado en su autoliquidación. [Salvedad hecha de que resulte aplicable lo dispuesto en el apartado 4 del art. 119 de la LGT introducido por la Ley 34/2015 (no vigente en el ejercicio que ahora nos ocupa) y a tenor del cual "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. Que, aun autoliquidando una base imponible previa a la compensación positiva, el contribuyente decida no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso es claro que el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las bases imponibles negativas compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o a devolver en su autoliquidación. Así las cosas, 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.

4. Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello. En estos casos, a juicio de este Tribunal es claro que, con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos. >>>

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 autoliquidada**, 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.**

Como ya se ha dicho, este aumento del importe de las B.I.N.'s de periodos anteriores susceptibles de compensación puede haber venido de la mano de una resolución económico-administrativa o jurisdiccional que así se lo hubiera reconocido.

Ni la S.G.O.L. en ese informe ni este Tribunal en esa resolución de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013) han contemplado una situación como la que se expone a continuación.

Piénsese en una sociedad a la que, al poco de haber declarado que en un ejercicio ha tenido una determinada B.I.N., y tras unas rápidas actuaciones, la Inspección le cercena la mayor parte -no toda- de esa B.I.N. y le impone una sanción, actuaciones de la Inspección frente a las que esa entidad interpone una reclamación ante un T.E.A. Y sigamos suponiendo que, en el ejercicio siguiente, esa sociedad tiene una B.I. previa positiva que habría podido compensar con la B.I.N. del ejercicio precedente que ella había declarado; pero, cuando va a presentar la declaración de ese segundo ejercicio, ya sabe, porque la Inspección se lo ha notificado un poco antes, que su B.I.N. del ejercicio anterior es sólo una mínima parte de la que ella declaró, y opta por no aplicarse nada o aplicarse

exclusivamente una parte de la que la Inspección le aceptó. Tras haberlo hecho así, y ya fuera del período de declaración de ese segundo ejercicio, el T.E.A correspondiente le notifica que ha estimado su reclamación, anulando la liquidación de la Inspección y su sanción, y restableciendo la B.I.N. del primer ejercicio al importe por el que ello lo declaró; a la vista de lo cual para instar la rectificación de lo inicialmente declarado, presenta una declaración complementaria del segundo ejercicio, compensando la B.I. previa positiva de éste con la B.I.N. del ejercicio precedente.

Pues bien, en esa situación, cabe plantearse qué respuesta debería dar la Administración (Gestión o Inspección) a la pretensión de la entidad de rectificar lo inicialmente declarado de ese segundo ejercicio.

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, y aunque 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 inequidades 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.

Según esas complementarias y lo declarado en ese ejercicio inicial, esa sociedad no tributaría nada en esos cuatro ejercicios, pues en el inicial habría tenido una B.I.N. que le habría servido para compensar las B.I.'s previas positivas los tres ejercicios siguientes. Situación de nula tributación efectiva que se acomoda, por lo demás, con la renta que en conjunto efectivamente habría obtenido, que habría sido una pérdida; pues, según lo dicho, cada una de las tres B.I.'s previas positivas que habría obtenido habría sido inferior a una tercera parte de la B.I.N. del ejercicio inicial.

Pues bien, en esa situación, repárese a qué resultado podría conducir una poco meditada respuesta de la Administración; que tras haber presentado la complementaria del primer ejercicio tras el inicial respondiera a la entidad -en lenguaje coloquial-: *“Vds. tributaron porque no compensaron nada de la B.I.N. del ejercicio inicial que tenían reconocida por la Inspección, con la que podrían haber agotado su B.I. previa”, “lo que quiere decir que optaron por eso: por no compensar”, “con lo que ahora no se les puede aceptar que compensen”, y “deben seguir tributando por lo que tributaron con su declaración inicial”*. Esa respuesta, trasladada en términos de regularización, conllevaría a una rectificación administrativa de lo consignado en la complementaria, para dejarlo como en la declaración inicial. Respuesta que se repetiría respecto de las complementarias de los otros dos ejercicios posteriores.

Y respuesta que conllevaría que, habiendo obtenido esa sociedad en conjunto en de esos cuatro ejercicios una renta negativa -pérdida- de una pequeña cuantía, como ya hemos dicho, tendría que tributar, por toda la renta obtenida en los tres ejercicios posteriores; lo cual, de entrada no parece ni “justo” ni “no confiscatorio”, y máxime

cuando todo parece que habría sido causado por una actuación de la Inspección -cuando rebajó el importe de la B.I.N. del ejercicio inicial-, que a la postre resultó improcedente.

Pero todo eso ya lo hemos dicho, y ahora queremos ir más allá, para hacer ver cómo un único ajuste de la Inspección puede tener un evidente efecto multiplicador; y es que en el caso que ahora venimos examinando la Administración habría desechado las peticiones de compensación de las tres complementarias no sólo con el mismo argumento, sino con un mismo -¡y único!- importe, recuérdese: <“Vds. tributaron porque no compensaron nada de la B.I.N. del ejercicio inicial que tenían reconocida por la Inspección...>; de suerte que si en lugar de sólo tres ejercicios la situación se hubiera repetido en un cuarto, con todo exactamente igual; un -a la larga improcedente- ajuste de la Inspección habría generado un efecto que se habría multiplicado por cuatro, y si hubiera un quinto ejercicio por cinco, y así sucesivamente.

Las que hemos expuesto, son situaciones extremas, pero **nos han servido para mostrar que hay disfunciones**, y como antesala para exponer qué es lo que, a nuestro juicio, debe hacerse en situaciones así.

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.

Y es que **los efectos de lo que analizamos y resolvimos en nuestra resolución de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013) y de lo que aquí acabamos de resolver ahora son muy distintos y, además, no son incompatibles.**

Pensemos en una sociedad que en un primer ejercicio declara una B.I.N. de -100; en el ejercicio siguiente (segundo) tiene una B.I. de cero (0), y en ese segundo ejercicio ve como la Inspección le rebaja la B.I.N. del primer ejercicio a -40, actuación frente a la que esa sociedad recurre ante un T.E.A; en un tercer ejercicio, con una B.I. positiva previa de 200 esa sociedad ejercita una determinada opción (compensarse 20 de los 40 de B.I.N. d ejercicios anteriores, que según la Inspección, tenía); finalmente, con una resolución que adquiere firmeza el T.E.A resuelve que la B.I.N. del primer ejercicio era en realidad de -70.

Pues bien, en esa situación, si en unas actuaciones para revisar la declaración-autoliquidación del tercer ejercicio en la que comprueban que la B.I. previa del mismo asciende a 300 (desde los 200 declarados), la sociedad solicitara a la Administración actuante (Gestión o Inspección) que le compensara en ese tercer ejercicio cuanta B.I.N. procedente del primero fuera posible, a **juicio de este Tribunal, la Administración debería permitirle compensar 50, según el siguiente razonamiento:** respecto de 20, porque, cuando creyendo tener una B.I.N. de -40, que era lo que le había dicho la Inspección, decidió compensarse sólo 20, con ello la sociedad ejercitó una opción, que queda bajo los efectos del artículo 119.3 de la LGT y del criterio de nuestra resolución de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013); y respecto de 30 más, porque 30 son lo que van desde -40 que creía tener [tras la inicial actuación inspectora] hasta -70 que tenía efectivamente [tras la resolución del T.E.A] como B.I.N. del primer ejercicio; y 30 sobre las que la entidad no había optado nunca, siendo su primera opción al respecto la que habría manifestado a Administración actuante que le revisaba el tercer ejercicio.

Repárese en que tras haber cambiado las circunstancias iniciales [según la Inspección esas 30 no existían, y luego según el T.E.A. sí], la situación de partida y en el marco de la cual se ejercitó la opción habían cambiado, teniendo dicho cambio, además, como causa última una torpe actuación de la Inspección (que minoró la B.I.N. del primer ejercicio con una actuación que un Tribunal había terminado anulando en esa parte); y por eso debería permitirse a la entidad optar respecto de eso, sobre lo que nunca antes había hecho tal cosa: optar, porque no había podido.

Noveno.

Antes de abordar la solución concreta del caso que nos ocupa, este Tribunal entiende que le quedan por examinar **otras cuatro cuestiones conceptuales**, que también van a estar presentes en nuestro caso.

La primera alcanza a cómo funciona lo de que una B.I.N. declarada por una entidad sea modificada luego por la Administración (Inspección y/o Gestión), y más tarde la decisión de ésta sea revisada por un Tribunal Económico-administrativo o/y de Justicia; la segunda, que enlaza con la anterior, se refiere a qué posibilidades tiene una entidad de optar por compensarse una B.I.N. autoliquidada que ha sido anulada o minorada por la Administración y/o por un Tribunal; la tercera sobre cómo puede nacer ex novo una B.I.N. como fruto de una resolución administrativa o de la de un Tribunal; mientras que la cuarta, corolario de las anteriores, se refiere a cuándo debe darse por acabada esa posible variabilidad de la cuantía de una B.I.N. que ha sido objeto de impugnación.

A) Las modificaciones por la Administración de una B.I.N. declarada por una entidad y la ulterior revisión por un Tribunal de esa actuación administrativa.

Cuando una entidad sujeta al I. s/ Soc. declara que en un determinado ejercicio ha tenido una Base Imponible Negativa, no sólo está cumpliendo una obligación tributaria formal (artículo 29 de la LGT y 136 del TRLIS), sino que está declarando tener un teórico crédito al impuesto, que será efectivo si en los ejercicios siguientes tiene rentas gravables (artículos 10.1 y 25.1 del TRLIS).

Se trata de una magnitud declarada y un crédito al impuesto susceptible de comprobación por la Administración (artículo 143 del TRLIS), que, tratándose de la Inspección, podrá -ex. art. 141.b) de la LGT - comprobar su veracidad y exactitud, y luego -ex. letra g) de ese art. 141- practicar las liquidaciones tributarias que resulten de tal comprobación.

Si la Inspección actúa con una entidad que en su día declaró una B.I.N., y considera que la misma es excesiva, es decir que esa base imponible debe aumentarse (lo que supondrá una disminución de su importe negativo), incoará a esa entidad un acta de conformidad o disconformidad, según que ella está de acuerdo o en desacuerdo con tal regularización, y le incoará dos simultáneas actas (de conformidad y disconformidad) si su acuerdo es sólo parcial; recogiendo primero en la de conformidad el aumento con el que esté conforme (con una primera disminución del importe negativo declarado) y luego en la de disconformidad a mayores el aumento con el que esté disconforme (con una segunda disminución del importe negativo declarado, y menor B.I.N. susceptible de compensación a futuro).

Las liquidaciones dictadas -tácita o expresamente- tras esas actas serán los actos administrativos resolutorios (artículo 101 de la LGT y 189.1 RGAIT) de tales actuaciones inspectoras; actos que, como todos los de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo, serán ejecutivos y ejecutorios (artículos 38 y 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del P.A.C. de las A.A.P.P.) con lo que *“se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten”*.

Por tanto, si tras haberse declarado en su día una B.I.N. por un determinado importe, posteriormente una liquidación inspectora la anula o la disminuye en su importe negativo (aumentando con ello la base en su día declarada), esa B.I.N. desaparecerá o su importe negativo será menor.

No obstante, tal pronunciamiento administrativo – el de la Inspección – no es definitivo, pues esa liquidación inspectora podrá revisarse mediante los medios que contempla el artículo 213 de la LGT, con unos procedimientos que, en una o varias instancias, darán lugar a una resolución que, ya sí, pondrá fin a la vía administrativa, y que será susceptible, a su vez, de un recurso contencioso-administrativo (Ley 29/1998. de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso - Administrativa) con varias instancias ante los órganos jurisdiccionales competentes.

Sin perjuicio de lo cual, hasta que un Tribunal económico-administrativo o de Justicia no anule en todo o en parte tal liquidación inspectora, la B.I.N. en su día declarada o no existirá -de haberse anulado- o su importe será el que hubiera resuelto la Inspección -de haberse modificado su cuantía-.

B) Qué posibilidades tiene una entidad de optar por compensarse una B.I.N. autoliquidada que ha sido anulada o minorada por la Administración y/o por un Tribunal.

Como hemos recogido antes, cuando una entidad sujeta al I. s/ Soc. declara que en un determinado ejercicio ha tenido una Base Imponible Negativa, está declarando tener un teórico crédito al impuesto, que será efectivo si en los ejercicios siguientes tiene rentas gravables (artículo 10.1 del TRLIS), pues, en principio, según el 25.1 de ese mismo TRLIS *“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”* [15 años hasta 2012].

Pero, si esa B.I.N. objeto de autoliquidación por un determinado importe, es posteriormente anulada o minorada por la Inspección, la entidad o bien ya no podrá compensarla -si ha sido anulada- o sólo podrá compensar la que haya sido objeto de liquidación por la Inspección -si su importe ha sido minorado-; y en tal sentido hacemos ver cómo ese artículo 25.1 del TRLIS habla de B.I.N.'s que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación.

Y porque es así es por lo que, estando tipificada como conducta infractora en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003 la consistente en *“determinar o acreditar improcedentemente partidas negativas o créditos tributarios a compensar en la base de declaraciones futuras, propias”*, es por lo que en nuestra resolución de 08/03/2018 (R.G. 5956-2017) en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, hemos considerado que una entidad, que incluyó en su declaración-autoliquidación del I. s/ Soc. de 2012 (presentada el 25/7/2013) unas B.I.N.'s procedentes de 2009 y 2010 que habían sido declaradas improcedentes por la Inspección en noviembre de 2012, podía cometer una infracción al presentar la declaración de 2012, y ello aunque la regularización efectuadas de 2009 y 2010 ya hubiera sido objeto de sanción; y ello **porque la nueva infracción la habría cometido al declarar unas B.I.N.'s que ya no tenía [o cuyos importes habían sido minorados] como consecuencia de esa actuación inspectora.**

C) Cómo puede nacer ex novo una B.I.N. como fruto de una resolución administrativa o de la de un Tribunal.

Imaginemos que una entidad duda si puede tener derecho a aplicarse un ajuste extracontable negativo, que incidiría del tal modo en su B.I., que con dicho ajuste ésta sería negativa y sin él positiva. La entidad es prudente y presenta su declaración-autoliquidación del ejercicio con la B.I. positiva, y poco después inicia -ex. artículos 126 y ss. del RGAIT- un procedimiento de rectificación de esa autoliquidación para que se incorpore ese dudoso ajuste extracontable negativo.

En este caso, como vemos, no habrá B.I.N. autoliquidada alguna, que sólo nacerá si la Administración acepta la procedencia del controvertido ajuste en ese procedimiento de rectificación; o, si ella no lo acepta, si así lo hace después un Tribunal Económico-administrativo o de Justicia al que la entidad haya podido recurrir. En tal caso, la correspondiente B.I.N. nacerá con el fallo de ese Tribunal y existirá sólo desde ese momento.

D) Cuándo acaba esa posible variabilidad de la cuantía de una B.I.N. que ha sido objeto de impugnación.

Si una B.I.N. autoliquidada o una liquidada por la Administración han sido objeto de impugnación, la posibilidad de que la misma pueda variar cesará cuando, en esa (s) vía (s) revisora (s), se dicte una resolución que adquiera firmeza.

Aunque lo que acabamos de exponer amerita de una importante matización, dado que esas vías revisoras son sucesivas: la económico-administrativa primero y la contencioso-administrativa después, y, además, en cada una de puede haber más de una instancia.

Y es que puede darse el caso de que una entidad, a la que en su día la Inspección hubiera anulado o disminuido en su importe negativo (ajustes que aumentan la base imponible) una B.I.N. que en su día declaró, una primera instancia revisora le hubiera dado ya la razón, pero sólo en parte, y decidiera seguir recurriendo. Pues bien, aunque en puridad lo resuelto por esa primera instancia revisora no habría adquirido firmeza, pues estaría recurrido, en la parte que le hubiera favorecido, la entidad contaría con un pronunciamiento favorable del que después ya no se la podría despojar; porque la interdicción de la reformatio in peius lo impide.

Interdicción de la reformatio in peius que se exige para toda resolución administrativa (arts. 89.2 y 113.3 de la Ley 30/1992 de R.J.A.P. y P.A.C. y, en el mismo sentido, 88.2 y 119.3 de la Ley 39/2015 del P.A.C.), económico-administrativa (in fine el art. 237.1 de la Ley 58/2003) y contencioso-administrativa (art. 33 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción contencioso-administrativa), pues es un principio enderezado a garantizar y cumplir mandatos constitucionales (art. 24) como lo son el derecho a la tutela judicial efectiva y la interdicción de la indefensión.

Décimo.

Visto todo ese marco teórico o conceptual, **vayamos con los antecedentes del caso que nos trae, planteando su aplicación a los mismos, lo que haremos con mucho detenimiento**, dada su extraordinaria importancia cuantitativa.

En lo que sigue omitiremos las magnitudes del ejercicio 2011, pues en este el **Grupo X** tuvo una B.I. previa negativa, con lo que no tuvo posibilidad alguna de compensarse B.I.N.'s de períodos anteriores.

La evolución de las distintas partidas concernidas relativas a la Tributación del Grupo por el I. s/ Soc. (Régimen de consolidación), que incluyen las magnitudes del Estado y de las Administraciones Forales, y que se exponen en el orden cronológico en que se fueron produciendo, es como sigue:

- **En los años 2003 y 2005.**- En el acta de conformidad (A01) nº. ...0 incoada a X el 20/05/2008 en relación al I. s/ Soc. (Régimen de consolidación) de los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 se recogió que en los ejercicios 2002 y 2004 el Grupo había declarado en su día (por tanto, en los años 2003 y 2005) las B.I.'s siguientes:

B.I.N. – del ejerc. 2002 (I)	15.145.884.365,84
B.I. + del ejerc. 2004	1.757.699.679,73

El 20/05/2008.- En ese acta de conformidad (A01) nº. ...0 incoada ese día a X en relación al I. s/ Soc. (Régimen de consolidación) de los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 se recogió que tras lo regularizado en ese acta A01 esas B.I.'s de 2002 y 2004 ascenderían a:

B.I.N. – del ejerc. 2002 (I)	14.963.747.298,71
B.I. + del ejerc. 2004	1.756.705.037,27

Nota.- De esa B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2002, parte se compensó en la liquidación del ejercicio 2004, de suerte que tras el ejercicio 2004 como B.I.N. procedente de 2002 al Grupo le quedaban **14.788.028.425,39 €**, y así se recogió en ese acta A01.

EI 03/07/2008.- En el acto de liquidación dictado ese día por la Oficina Técnica de la D.C.T. y A. tras el acta de disconformidad (A02) nº. ...5 relativo a la tributación del Grupo por el I. s/ Soc. de esos ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004, y tras lo regularizado en ese acto de liquidación:

B.I.N. – del ejerc. 2002 (I)	12.673.275.258,71
B.I. + del ejerc. 2004	1.620.955.572,15

Nota 1.- De esa B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2002, parte se compensó en el ejercicio 2004, de suerte que tras el ejercicio 2004 como B.I.N. procedente de 2002 al Grupo le quedaban **11.755.229.247,90 €**, y así se recogió en ese acto de liquidación.

Nota 2.- En ese acto de liquidación también se desestimó la pretensión de la entidad de que se reconociera al Grupo la procedencia de un ajuste extracontable negativo de una cuantía extraordinariamente importante correspondiente a la transmisión por **ZW** de su participada **Y INC.**

EI 27/07/2009.- En la inicial declaración-autoliquidación (Modelo 220) del ejercicio 2008 que del Grupo se presentó, se consignaron los siguientes importes:

B.I.N. G. procedente ejerc. 2002 (I)	3.280.070.986,98
B.I.N.'s antes incorp. al Grupo (II)	371.901.601,69
B.I. antes compnsc. B.I.N.'s	3.623.498.780,72
Compnsc. B.I.N.'s (I)	
Compnsc. B.I.N.'s (II)	5.972.253,11
B.I. del Grupo	3.617.526.527,61
Cuota íntegra	1.085.257.958,28
Cuota líquida	6.126.625,57
Retenciones	6.126.625,57
Pagos fraccionados	0,00
Rdo. Autoliquidación	0,00

Nota 1.- Ese importe de 3.280.070.986,98 € que declaró como B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2002 [-que, según esa declaración, sería lo que le quedaría-] era el resultado -resultado exacto- de restar de 14.788.028.425,39 € los importes siguientes que el Grupo ya había compensado en ejercicios anteriores: 4.617.783.711,95 € en el ejercicio 2005, 5.243.554.879,00 € en el 2006 y 1.646.618.874,46 € en el 2007 (11.507.957.465,41 € en total); y 14.788.028.425,39 € era el importe -vid supra- que se recogió en el acta de conformidad (A01) nº. ...0 como B.I.N. pendiente de 2002.

Nota 2.- Si esos 11.507.957.465,41 € ya compensados antes en total (4.617.783.711,95 € en el ejercicio 2005, 5.243.554.879,00 € en el 2006 y 1.646.618.874,46 € en el 2007) se restan de 11.755.229.247,90 €; importe al que, según el acto de liquidación dictado el 03/07/2008 tras el acta de disconformidad nº. ...5, ascendía la B.I.N. pendiente de 2002, resulta que como B.I.N. del Grupo procedente de 2002 a X le quedaban **247.271.782,49 €**.

EI 22/07/2010.- En la inicial declaración-autoliquidación (Modelo 220) del ejercicio 2009 que del Grupo se presentó:

B.I.N. G. procedente ejerc. 2002 (I)	3.280.070.986,98
--------------------------------------	------------------

B.I.N.'s antes incorp. al Grupo (II)	365.929.348,58
B.I. antes compnsc. B.I.N.'s	6.920.555.388,30
Compnsc. B.I.N.'s (I)	
Compnsc. B.I.N.'s (II)	2.948.805,62
B.I. del Grupo	6.917.606.582,68
Cuota íntegra	2.075.281.974,80
Cuota líquida	1.166.105.282,05
Retenciones	7.601.894,24
Pagos fraccionados	1.295.608.107,21
Rdo. autoliquidación	137.104.719,40

Nota.- En los términos expuestos, tras la actuación inspectora atinente a los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004, y restando lo ya compensado en los ejercicios 2005, 2006 y 2007, resulta que como B.I.N. del Grupo procedente de 2002 a **X** le quedaban 247.271.782,49 €.

El 26/07/2011.- En la inicial declaración-autoliquidación (Modelo 220) del ejercicio 2010 que del Grupo se presentó:

B.I.N. G. procedente ejerc. 2002 (I)	3.280.070.986,97
B.I.N.'s antes incorp. al Grupo (II)	362.833.802,21
B.I. antes compnsc. B.I.N.'s	3.606.618.384,33
Compnsc. B.I.N.'s (I)	
Compnsc. B.I.N.'s (II)	656.469,80
B.I. del Grupo	3.605.961.914,53
Cuota íntegra	1.081.788.574,36
Cuota líquida	654.101.176,15
Retenciones	17.845.568,37
Pagos fraccionados	729.400.728,38
Rdo. autoliquidación	-93.145.120,60

Nota.- En los términos expuestos, tras la actuación inspectora atinente a los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004, y restando lo ya compensado en los ejercicios 2005, 2006 y 2007, resulta que como B.I.N. del Grupo procedente de 2002 a **X** le quedaban **247.271.782,49 €**.

El 25/07/2012.- En la inicial declaración-autoliquidación (Modelo 220) del ejercicio 2011 que del Grupo se presentó:

B.I.N. G. procedente ejerc. 2002 (I)	3.280.070.986,97
B.I.N.'s antes incorp. al Grupo (II)	300.327.731,57
B.I. antes compnsc. B.I.N.'s	-910.412.144,40
Compnsc. B.I.N.'s (I)	
Compnsc. B.I.N.'s (II)	
B.I. del Grupo	-910.412.144,40
Cuota íntegra	0,00
Cuota líquida	0,00
Retenciones	7.704.195,01
Pagos fraccionados	0,00
Rdo. autoliquidación	-7.704.195,01

Nota.- En los términos expuestos, tras la actuación inspectora atinente a los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004, y restando lo ya compensado en los ejercicios 2005, 2006 y 2007, resulta que como B.I.N. del Grupo procedente de 2002 a **X** le quedaban **247.271.782,49 €**.

El 05/06/2013.- En un acto de ejecución dictado ese día por el Jefe de la Dependencia de D.C.T. y A., en ejecución parcial de lo resuelto por la A.N. en sentencia de .../.../2012 relativa a la tributación del Grupo por el I. s/ Soc. de los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004:

B.I.N. procedente ejerc. 2002 (I)	14.685.551.764,73
B.I.N. procedente ejerc. 2004	5.370.105.825,56

Nota 1.- Aunque debe recordarse -vid supra- que de ese importe de 14.685.551.764,73 € de la B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2002, en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 el Grupo ya había compensado un total de 11.507.957.465,41 €.

Nota 2.- La aparición de esa B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2004 se produjo porque la Administración se había allanado ante la A.N. a la pretensión de la entidad de que debía efectuarse en la B.I. de ZW (por la transmisión de su participada Y INC) y con ella en la del Grupo un ajuste negativo de 7.517.515.633,24 €.

Nota 3.- Ese acto de ejecución tuvo carácter provisional como en él se recogió porque:

< Las liquidaciones citadas tienen carácter provisional, habida cuenta de que:

1°. La sentencia de la Audiencia Nacional que resolvió el recurso contencioso-administrativo presentado por la entidad se encuentra pendiente del recurso de casación que se está sustanciando ante el Tribunal Supremo.

2°. En cuanto a la deducción por exportaciones, se ha producido un desistimiento parcial por la entidad a parte de sus pretensiones, así como un allanamiento del Estado en relación con la misma, si bien, al haber sido la cuestión sobre la que se ha pronunciado la Audiencia en su sentencia, confirmando la liquidación inspectora, no cabe modificar en el presente acuerdo a este respecto las liquidaciones en su día practicadas. >

El 20/06/2013.- En una declaración-autoliquidación complementaria del ejercicio 2008 del Grupo (Modelo 220) que se presentó ese día:

B.I.N. G. procedente ejerc. 2002 (I)	3.280.070.986,98
B.I.N.'s antes incorp. al Grupo (II)	371.901.601,69
B.I. antes compnsc. B.I.N.'s	3.622.179.400,80
Compnsc. B.I.N.'s (I)	180.619,84
Compnsc. B.I.N.'s (II)	5.972.253,11
B.I. del Grupo	3.617.526.527,61
Cuota íntegra	1.084.807.958,35
Cuota líquida	6.126.626,64
Retenciones	6.126.625,57
Pagos fraccionados	0,00
Rdo. autoliquidación	1,07

El 20/06/2013.- En una declaración-autoliquidación complementaria del ejercicio 2009 del Grupo (Modelo 220) que se presentó ese día:

B.I.N. G. procedente ejerc. 2002 (I)	3.279.890.367,14
B.I.N.'s antes incorp. al Grupo (II)	365.929.348,58
B.I. antes compnsc. B.I.N.'s	6.921.257.707,02
Compnsc. B.I.N.'s (I)	7.159.883,46
Compnsc. B.I.N.'s (II)	2.948.805,62

B.I. del Grupo	6.911.149.017,94
Cuota íntegra	2.073.344.705,38
Cuota líquida	1.166.105.283,04
Retenciones	7.601.894,24
Pagos fraccionados	1.295.608.107,21
Autoliquidado antes	137.104.719,40
Rdo. autoliquidación	0,99

El 22/05/2015.- En un acto de ejecución dictado ese día por la Oficina Técnica de la D.C.T. en ejecución definitiva de lo resuelto por el T.S. en sentencia de .../02/2015 relativa a la tributación del Grupo por el I. s/ Soc. de los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004:

B.I.N. procedente ejerc. 2002 (I)	14.685.551.764,73
B.I.N. procedentes ejerc. 2004	5.370.105.825,56

Nota.- La resolución final determinó que esa B.I.N. procedente del ejercicio 2002., que la Inspección había dicho era sólo de 11.755.229.247,90 €, en realidad fuera de 14.685.551.764,73 €. Y volvemos a recordar -vid supra- que de ese importe de 14.685.551.764,73 € de la B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2002, el Grupo ya había compensado 11.507.957.465,41 € en los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

El 11/05/2018.- En un acto de ejecución dictado ese día por la Oficina Técnica de la D.C.T. en ejecución de un Auto de la A.N. de .../.../2017, dictado en un "incidente de extensión de efectos" promovido por la entidad, al que nos hemos referido -recuérdese- al final del Fundamento de Derecho quinto y que extiende sus efectos desde el ejercicio 2005 al 2007 y desde el 2008 al 2011, **por lo que a los ejercicios del 2005 al 2007 se refiere**, y como quiera que al anularse el ajuste de "los juros brasileños", el Grupo había precisado compensar menos B.I.N.'s del Grupo procedentes de ejercicios anteriores, la Oficina Técnica de la D.C.T. recogió que las B.I.N.'s ya compensadas en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 eran sólo de 10.586.283.784,43 € y no de 11.507.957.465,41 €, como hasta entonces sostenía.

Pues bien, si agrupamos los importes de esas B.I.N.'s del Grupo procedentes de los ejercicios 2002 y 2004, y les restamos los 10.586.283.784,43 € que, de la B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2002, el Grupo ya había compensado en los ejercicios 2005, 2006 y 2007, y al resultado lo denominamos B.I.N.'s del Grupo de ejercicios anteriores a 2008 (ejercicios 2007 y anteriores); la evolución de esa magnitud en los hitos temporales dichos habría sido como sigue, y según que esa magnitud hubiese sido fijada por la Administración (**Lq. Adm.**) o declarada por el Grupo (**Decl. G**):

Fecha	B.I.N.'s G ant. 2008	
25/07/2003	3.637.926.900,43	Decl. G.
20/05/2008	3.280.070.986,98	Lq. Adm.
03/07/2008	247.271.782,49	Lq. Adm.
27/07/2009	3.280.070.986,98	Decl. G.
22/07/2010	3.280.070.986,98	Decl. G.
26/07/2011	3.280.070.986,97	Decl. G.
25/07/2012	3.280.070.986,97	Decl. G.
05/06/2013	8.547.700.124,88	Lq. Adm.
20/06/2013	3.280.070.986,98	Decl. G.
20/06/2013	3.279.890.367,14	Decl. G.
22/05/2015	8.547.700.124,88	Lq. Adm.
11/05/2018	9.469.373.805,86	Lq. Adm.

Y ya estamos en condiciones de resolver.

La cuestión (el importe de las B.I.N.'s del Grupo de ejercicios anteriores a 2008) comenzó a resolverse cuando el .../02/2015 el T.S. dictó la sentencia del Rec. de casación núm. .../2013, que la Oficina Técnica de la D.C.T. ejecutó el 22/05/2015; acto de ejecución en el que, si se le restan 11.507.957.465,41 € que el Grupo entonces ya había compensado en los ejercicios 2005, 2006 y 2007, de la procedente del ejercicio 2002, se recogió que las B.I.N.'s del Grupo de ejercicios anteriores a 2008 (ejercicios 2007 y anteriores) ascendían a 8.547.700.124,88 € (3.177.594.299,32 € de 2002 -teniendo en cuenta, recuérdese, los 11.507.957.465,41 € entonces ya compensados- y 5.370.105.825,56 € de 2004).

Pero lo cierto es que esa **B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2004 de 5.370.105.825,56 € ya había aparecido, y con carácter definitivo, en el acto de ejecución dictado el 05/06/2013 por el Jefe de la Dependencia de D.C.T. y A.**, en ejecución de lo resuelto por la A.N. en sentencia de .../2012 relativa a la tributación del Grupo por el I. s/ Soc., además de otros, de ese ejercicio 2004 en el que se recogió lo siguiente:

< con fecha ...de ... de 2012 la Abogacía del Estado se allanó en relación con los siguientes extremos:

1º. A la solicitud de rectificación instada por "**X SA**" de la auto liquidación practicada por el ejercicio 2004 tanto en cuanto a la entidad dominante como de las participadas **ZW, SA y X K, SA**.

.../...

Mediante el allanamiento se ha aceptado la pretensión de la entidad que se rectificara su autoliquidación efectuando un ajuste negativo en la base imponible de la entidad **ZW SA** y, en consecuencia, del Grupo, por importe de 7.517.515.633,24 euros. >

Con ese allanamiento, la Administración vino a reconocer, en vía jurisdiccional pero como un auténtico reconocimiento administrativo, que X tenía razón al haber impugnado en esa parte la declaración-autoliquidación del Grupo de 2004, porque ese ajuste extracontable negativo de 7.517.515.633,24 € era procedente; ajuste -repárese en ello- **que por sí solo hizo nacer** -y recuérdese lo que dijimos en el Fundamento de Derecho anterior- **esa B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2004 de 5.370.105.825,56 €**.

Pero, en ese acto de ejecución de lo resuelto por la A.N. **no ocurrió lo mismo con la B.I.N. proveniente del ejercicio 2002**, pues en la A.N. todavía se debatían extremos relativos a la misma, que se sometieron luego al T.S., que fue el que el que, con su sentencia de .../02/2015, zanjó definitivamente la cuestión, como se ha recogido unos párrafos más atrás, por lo que se refiere a las B.I.N.'s existentes al comienzo del ejercicio 2005.

Y parece que la cuestión (el importe de las B.I.N.'s del Grupo de ejercicios anteriores a 2008) se ha terminado de resolver definitivamente **cuando, de esas B.I.N.'s existentes al comienzo del ejercicio 2005, el importe que quedaba al comienzo del ejercicio 2008**, y por tanto en los ejercicios objeto de comprobación en los expedientes objeto de las presentes reclamaciones, **se ha modificado posterior y quizás definitivamente**; pues mientras que la Administración había dicho en su día que el Grupo había precisado compensar y ya había compensado 11.507.957.465,41 € en los ejercicios 2005, 2006 y 2007, al final -al anularse el ajuste de "los juros"- esa compensación es sólo de 10.586.283.784,43 €; como así lo reconoció la Oficina Técnica de la D.C.T. en ese acto de ejecución dictado el 11/05/2018 (final del Fundamento de Derecho quinto); y con ello que las B.I.N.'s del Grupo pendientes de compensación al inicio del ejercicio 2008 ascendían a 9.469.373.805,86 € (4.099.267.980,30 € de 2002 -teniendo en cuenta, recuérdese, los 10.586.283.784,43 € ahora ya compensados- y 5.370.105.825,56 € de 2004).

Sentado lo anterior, a hora de resolver lo que nos ocupa, hemos de separar los ejercicios 2008 y 2009 del 2010, porque de aquellos (2008 y 2009) la entidad presentó complementarias y del último (2010) no.

q Los ejercicios 2008 y 2009.

Vistas las declaraciones iniciales de los ejercicios 2008 y 2009 que presentó en su día (en 2009 y 2010), momentos en los que, y, aún cuando ella hubiera declarado que su importe era muy superior, como ya se ha visto, sólo tenía 247.271.782,49 € de B.I.N.'s del Grupo procedentes de ejercicios anteriores a 2008 (ejercicios 2007 y anteriores, y concretamente del ejercicio 2002), en esos dos ejercicios el Grupo optó por no compensarse nada (0,00 €).

Por tanto, y como una primera afirmación, respecto de esa cuantía **247.271.782,49 €** procedente del ejercicio 2002, X ya se pronunció al presentar su autoliquidación del ejercicio, resultando que, evidentemente, podría haberse compensado mucho más en su día hasta agotar esos 247.271.782,49 €; en definitiva, en cuanto a ese importe de BIN de ejercicios anteriores ya optó, y lo hizo por no compensarse nada (0,00 €), dicho de otra manera, optó por no compensarse esos 247.271.782,49 €; se trata del ejercicio de una opción que, en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho noveno, queda bajo los efectos del 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).

Vino luego el acto de ejecución dictado el 05/06/2013 por la Dependencia de D.C.T. y A., que le reconoció ex novo una B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2004 de 5.370.105.825,56 €, sobre cuya aplicación ella nunca había podido optar antes, porque no la había tenido. Con lo que respecto de ese importe sí que debe reconocérsele que tuvo, desde que surge, el derecho a optar por compensarlas.

Lo que ocurre es que optó sobre esa parte nueva, pues así debe considerarse lo que hizo en unas declaraciones-autoliquidaciones complementarias de esos dos ejercicios 2008 y 2009 que presentó el 20/06/2013. En esas complementarias presentadas el 20/06/2013, momento en el que, además de los 247.271.782,49 € de la proveniente del ejercicio 2002 [y respecto de la que ya había optado], ya tenía esa B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2004 de 5.370.105.825,56 € [como así se lo acababa de comunicar la Dependencia de D.C.T. y A. con su acto de ejecución], el Grupo sólo se compensó 180.619,84 € en el ejercicio 2008 y 7.159.883,46 € en el 2009.

Por ello, respecto de esa cuantía **5.370.105.825,56 €**, X, que evidentemente podría haberse compensado mucho más en su día hasta agotar esos 5.370.105.825,56 €, ya optó, y lo hizo por compensarse sólo 7.340.503,30 € (180.619,84 € + 7.159.883,46 €), con lo que optó por no compensarse 5.362.765.322,26 € (5.370.105.825,56 € – 7.340.503,30 €); se trata, nuevamente, del ejercicio de una opción que, en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho noveno, queda bajo los efectos del 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).

Llegó más tarde el acto de ejecución dictado el 22/05/2015 por la Dependencia de D.C.T. y A., que reconoció que la B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2002 era de 14.685.551.764,73 € en lugar de los 11.755.229.247,90 € que había dicho la Inspección [aunque de esa B.I.N. el grupo entonces ya había compensado antes 11.507.957.465,41 € entre 2005, 2006 y 2007]; o, en otras palabras, que la B.I.N. del Grupo procedente de dicho ejercicio era mayor en 2.930.322.516,83 €; importe, éste, sobre cuya aplicación ella nunca había podido optar antes porque no lo había tenido desde que la Inspección se lo hubiera quitado con su acto de liquidación del 03/07/2008 dictado tras el acta de disconformidad nº. ...5 atinente a los ejercicios del 2001 al 2004.

Con lo que respecto de ese importe de **2.930.322.516,83 €** también debe reconocérsele que tenía derecho a optar de nuevo una vez los tiene reconocidos como BINs de ejercicios anteriores a 2008.

Y, de lo que en el expediente consta, tras que el T.S. dictara esa sentencia de .../02/2015 y la D.C.T. el consiguiente acto de ejecución de 22/05/2015, respecto de la compensación en los ejercicios 2008 y 2009 de las B.I.N.'s del Grupo de ejercicios anteriores a 2008, X sólo se ha pronunciado cuando, mediando las actuaciones inspectoras, trasladó al Equipo de inspección que deseaban compensarse el máximo posible.

Y finalmente llegó el acto de ejecución dictado el 11/05/2018 por la Oficina Técnica de la D.C.T.; con el que declaró que de las B.I.N.'s del Grupo de los ejercicios 2002 y 2004, en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 el Grupo sólo se había compensado un total de 10.586.283.784,43 €, y no 11.507.957.465,41 €, como hasta entonces había venido diciendo; con lo que las B.I.N.'s del Grupo de ejercicios anteriores a 2008 ascendían a 9.469.373.805,86 € (4.099.267.980,30 € de 2002 -teniendo en cuenta los 10.586.283.784,43 € ahora ya compensados- y 5.370.105.825,56 € de 2004).

Con lo que surge un importe nuevo de **921.673.680,98 €** (igual a las menores B.I.N.'s del Grupo que fue preciso compensar en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 -ahora 10.586.283.784,43 € en lugar de los 11.507.957.465,41 € de antes-, al haberse anulado el ajuste de "los juros"), importe respecto del que también debe reconocérsele ahora que tiene derecho a optar por compensar.

Resumimos lo expuesto:

Según el último pronunciamiento de la Administración (acto de ejecución de 11/05/2018), las B.I.N.'s del Grupo de ejercicios anteriores a 2008 ascendían a 9.469.373.805,86 € (4.099.267.980,30 € de 2002 -teniendo en cuenta los 10.586.283.784,43 € ahora ya compensados- y 5.370.105.825,56 € de 2004).

Y hemos dicho, en relación a esos 9.469.373.805,86 € susceptibles de compensación:

- Respecto de 247.271.782,49 €, que X ya optó cuando presentó las declaraciones iniciales de los ejercicios 2008 y 2009;
- Respecto de 5.370.105.825,56 €, que X ya optó cuando el 20/06/2013 presentó las declaraciones complementarias de los ejercicios 2008 y 2009;
- Respecto de 2.930.322.516,83 €, que **X** optó válidamente **cuando, mediando las actuaciones inspectoras, trasladó al Equipo de inspección que deseaban compensarse el máximo posible.**
- Y respecto de 921.673.680,98 €, que a **X** **debe reconocérsele ahora que tiene derecho a optar de nuevo.**

Cuatro importes cuya suma (9.469.373.805,86 €) cuadra al céntimo, con el importe de las B.I.N.'s de ejercicios anteriores a 2008 que el Grupo tendría según el último pronunciamiento de la Administración: 9.469.373.805,86 €.

* Ejercicio 2010.

Vista la declaración inicial de ese ejercicio 2010 que presentó en 2011, momento en el que, y, aún cuando ella hubiera declarado que su importe era muy superior, sólo tenía 247.271.782,49 € de B.I.N.'s del Grupo procedentes de ejercicios anteriores a 2008 (ejercicios 2007 y anteriores, y concretamente del ejercicio 2002), en ese ejercicio el Grupo optó por no compensarse nada (0,00 €).

Por tanto, **respecto de esa cuantía 247.271.782,49 €, X**, que evidentemente podría haberse compensado lo que hubiera querido hasta agotar esos 247.271.782,49 €, **ya optó**, y lo hizo **por no compensarse nada (0,00 €)**, con lo que optó por no compensarse esos 247.271.782,49 €; **se trata, nuevamente, del ejercicio de una opción que, en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho noveno, queda bajo los efectos del 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).**

Vino luego el acto de ejecución dictado el 05/06/2013 por la Dependencia de D.C.T. y A., que le reconoció ex novo una B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2004 de 5.370.105.825,56 €, sobre cuya aplicación ella nunca había podido optar antes, porque no la había tenido.

Con lo que respecto de ese importe de 5.370.105.825,56 € procedente de 2004 sí que debe reconocérsele que tenía derecho a optar de nuevo por compensárselo en su Impuesto sobre Sociedades de 2010.

Vino luego el acto de ejecución dictado el 22/05/2015 por la Dependencia de D.C.T. y A., que le reconoció que la B.I.N. del Grupo procedente del ejercicio 2002 era de 14.685.551.764,73 € en lugar de los 11.755.229.247,90 € que había dicho la Inspección [aunque de esa B.I.N. el grupo entonces ya se había compensado antes 11.507.957.465,41 € entre 2005, 2006 y 2007]; o, en otras palabras, que la B.I.N. del Grupo procedente de dicho ejercicio era mayor en 2.930.332.516,83 €; importe, éste, sobre cuya aplicación ella nunca había podido optar antes porque no lo había tenido desde que la Inspección se lo hubiera quitado con su acto de liquidación del 03/07/2008 dictado el acta de disconformidad nº. ...5 atinente a los ejercicios del 2001 al 2004.

Con lo que respecto de ese importe de 2.930.32.516,83 € procedente de 2002 también debe reconocérsele que tenía derecho a optar por compensárselo en su Impuesto sobre Sociedades de 2010.

Y, de lo que en el expediente consta, **tras que el T.S. dictara esa sentencia de .../02/2015** y la D.C.T. el consiguiente acto de ejecución de 22/05/2015, **respecto de la compensación en el ejercicio 2010 de las B.I.N.'s del Grupo de ejercicios anteriores a 2008, X sólo se ha pronunciado cuando, mediando las actuaciones inspectoras, trasladó al Equipo de inspección que deseaban compensarse el máximo posible.**

Y finalmente llegó el acto de ejecución dictado el 11/05/2018 por la Oficina Técnica de la D.C.T.; con el que declaró que de las B.I.N.'s del Grupo de los ejercicios 2002 y 2004, en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 el Grupo sólo se había compensado un total de 10.586.283.784,43 €, y no 11.507.957.465,41 €, como hasta entonces había venido diciendo; con lo que las B.I.N.'s del Grupo de ejercicios anteriores a 2008 ascendían a 9.469.373.805,86 € (4.099.267.980,30 € de 2002 -teniendo en cuenta los 10.586.283.784,43 € ahora ya compensados- y 5.370.105.825,56 € de 2004).

Con lo que **surge un importe nuevo de 921.673.680,98 €** (igual a las menores B.I.N.'s del Grupo que fue preciso compensar en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 -ahora 10.586.283.784,43 € en lugar de los 11.507.957.465,41 € de antes-, al haberse anulado el ajuste de "los juros"), **importe respecto del también debe reconocérsele ahora que tiene derecho a optar de nuevo.**

La cuantificación definitiva de lo que se resuelve debe hacerse en ejecución de fallo.

Con lo expuesto, **respecto de esta cuestión este Tribunal estima sólo parcialmente la pretensión de la entidad.**

Undécimo.

Hemos dicho que la cuantificación definitiva de lo que se resuelve debe hacerse en ejecución de fallo; y es que será en esa ejecución en la que, evidentemente, se tenga en cuenta las B.I.N.'s que se vayan aplicando ejercicio a ejercicio, las cuales irán minorando las susceptibles de aplicarse en ejercicios siguientes, puesto que, como es lógico, nunca podrán aplicarse dos veces.

Y ejecución en la que, como Bases Imponibles previas a la compensación de bases imponibles negativas, la Inspección deberá partir de las incorporadas al acto de ejecución que la Oficina Técnica de la D.C.T. dictó el 11/05/2018 -véase el final del Fundamento de Derecho quinto-, que ya tienen en cuenta la anulación del "ajuste de los juros", en los términos en que en ese Fundamento de Derecho hemos recogido.

Duodécimo.

En su tercera alegación <Procedencia del reconocimiento de los correspondientes intereses de demora en tanto que la devolución que procede reconocer debe ser calificada como una devolución de Ingresos indebidos> la entidad plantea lo que anuncia.

Lo concluido en los Fundamentos de Derecho anteriores aboca a que la Administración va a tener que devolver determinadas cantidades a la entidad; ahora bien, como acabamos de decir, tales cantidades serán las que se determinen en ejecución del fallo, lo que determina que en este momento no pueda saberse ni a cuánto ascenderán ni cuál será la génesis de las mismas, pues ello exige contemplar íntegramente la mecánica liquidatoria que las genera; algo que sólo será posible después de que la Inspección haya ejecutado lo que hasta aquí hemos resuelto; siendo así, este Tribunal no puede pronunciarse aquí y ahora respecto de unos intereses que deberían ir sobre unas cantidades que no sabe cómo se han generado, y, ni tan siquiera, a cuánto ascienden las mismas.

Décimtercero.

Con el escrito de alegaciones complementarias que presentó el 16/10/2017 la entidad presentó la siguiente alegación de carácter subsidiario:

< Que a la vista del criterio contenido en la Resolución de ese TEAC de 4 de abril de 2017 y con carácter subsidiario a las alegaciones en su día formuladas en la presente reclamación económico-administrativa, aun en el caso de que se desestimen las pretensiones de mi mandante y se concluya, en relación con el ejercicio 2009, que no es posible modificar en un procedimiento de comprobación ulterior los criterios de utilización de créditos fiscales empleados por el contribuyente en sus autoliquidaciones por tener éstos la consideración de "opciones tributarias", se declare la nulidad de las liquidaciones impugnadas por cuanto en las mismas no se respetaron tales criterios y ordene, en su caso, que se practiquen nuevas liquidaciones que se ajusten a los mismos, en los términos que han sido expuestos en el presente escrito. >

Y con el segundo escrito de alegaciones complementarias, con el que presentó el pasado 13/06/2018, **la entidad volvió a presentar otra alegación de carácter subsidiario:**

< Que, teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito junto con los documentos que se acompañan, se sirva admitirlos, y atendiendo a las manifestaciones contenidas en el presente escrito, considere que se ha producido una ampliación del objeto de la presente reclamación económico-administrativa -en el sentido de que el

mismo debe comprender también las nuevas liquidaciones del IS de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011 practicadas en virtud del referido Acuerdo de ejecución- y, previos los trámites oportunos, dicte Resolución por la que (i) y (ii) solo con carácter subsidiario a lo anterior y para el caso de que se desestimasen sus pretensiones y se concluyera, en relación con el ejercicio 2009, que no es posible modificar en un procedimiento de comprobación ulterior los criterios de utilización- de créditos fiscales empleados por el contribuyente en sus autoliquidaciones, se atienda a lo expuesto en el escrito de alegaciones complementarias presentado con fecha 16 de octubre de 2016 y a lo señalado al respecto en el presente escrito. >

Se trata de **alegaciones subsidiarias que dejan de tener sentido en cuanto que**, según lo expuesto, lo que hemos resuelto es que efectivamente, tanto en el ejercicio 2009 como en los otros, el Grupo sí que tiene derecho a compensarse parte de las B.I.N.'s que le quedan de las procedentes de los ejercicios 2002 y 2004, lo que **supondrá rehacer las liquidaciones que la Inspección practicó en su día.**

Por todo lo expuesto,

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido **EN SALA**, en las presentes reclamaciones económico-administrativas interpuestas por X, S.A.

ACUERDA

DESESTIMAR la R.G. 6356/2015 y ESTIMAR EN PARTE la R.G. 6364/2015 en los términos de los Fundamentos de Derecho de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.