

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084624

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE PAIS VASCO

Sentencia 270/2021, de 5 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 733/2020

#### SUMARIO:

**Haciendas forales. País Vasco. IS. Base imponible. Compensación de bases negativas.** Considera la parte recurrente que la extralimitación reglamentaria consiste en que el artículo 128 NFIS no excluía la posibilidad de que la opción de compensar BINS de ejercicios anteriores se pudiese realizar ya se presentase la autoliquidación en plazo voluntario o ya fuera de él, limitando tan solo la posibilidad de modificación de la opción fuera de ese plazo, de modo que el reglamento añadiría una nueva limitación al respecto, pero, a juicio de la Sala, esa conclusión no se corresponde con lo que las Normas Forales aplicables establecen, que al regular y modular los supuestos en que la modificación de las opciones tributarias se puede producir, ya consagran la regla general de que la opción originaria misma (la que podría luego ser o no ser modificada fuera del período voluntario de declaración) ha debido ser ejercitada por medio de una autoliquidación formulada dentro de dicho plazo. Lo dice ya el párrafo primero del artículo 115.3 NFGT. (Regla general; las opciones se hacen y se rectifican en su caso dentro del periodo voluntario de declaración). La excepción que dicha norma habilita es tan solo respecto de cuándo puede hacerse la modificación o rectificación, y no hay ninguna excepción respecto de cuándo puede formularse la opción en origen, que es siempre en plazo reglamentario de autoliquidación. La parte actora aspira a creer que la norma del artículo 128.2 NFIS de 2.013, limita tan solo el momento procedimental de rectificar la opción, y, en cambio, ésta podrá hacerse sin sujeción a ninguna regla de trámite y tiempo, lo que aparte de no poderse entender desde ninguna sistemática, olvida la remisión al artículo 115.3 de la regulación general de la materia. Cuando dicho apartado 2 del artículo 128 dice que "Los contribuyentes podrán modificar la opción ejercitada en la autoliquidación del Impuesto en relación con las opciones a que se refiere el apartado anterior, una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria", está diciendo que, si se ha hecho una opción temporánea en el plazo voluntario de liquidación, podrá modificarse después de finalizado el mismo, salvo requerimiento, pero es condición necesaria esa previa opción en tiempo y no como parece dársenos a entender, que pudieran formularse nuevas opciones libremente después de ese momento sin ninguna limitación aunque no se pudieran hacer ya modificaciones de las hechas a su tiempo, lo que realmente se presenta como una posibilidad voluntarista y nulamente comprensible desde la sistemática y la finalidad de la institución.

#### PRECEPTOS:

Norma Foral 6/2005 de Álava (General Tributaria), art. 115.3.

Norma Foral 37/2013 de Alava (IS), arts. 28.2 y 49.

#### PONENTE:

*Don Luis Javier Murgoitio Estefanía.*

Magistrados:

Don LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA

Don JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ

Don TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 733/2020

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 270/2021

ILMOS./AS. SRES./AS.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS/AS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a cinco de julio de dos mil veintiuno.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 733/2020 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, -OJAA-, de 21 de febrero de 2.020, que desestimaba la reclamación nº 199/2018, interpuesta contra liquidación nº 2018/300.176, del Impuesto sobre Sociedades de 2.015.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE: EMGENVOLTAICA S. L., representada por el procurador D. LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO y dirigida por el letrado D. JESÚS MARÍA ALONSO BENGOA.

- DEMANDADA: La DIPUTACIÓN FORAL DE ALAVA, representada y dirigida por letrado/a de la ASESORÍA JURÍDICA DE LA DIPUTACIÓN DE ARABA-ALAVA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA.

## I.- ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 11 de agosto de 2020 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO, actuando en nombre y representación de EMGENVOLTAICA, S. L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, -OJAA-, de 21 de febrero de 2.020, que desestimaba la reclamación nº 199/2018, interpuesta contra liquidación nº 2018/300.176, del Impuesto sobre Sociedades de 2.015; quedando registrado dicho recurso con el número 733/2020.

### Segundo.

En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos.

### Tercero.

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

### Cuarto.

Por Decreto de 16 de marzo de 2021 se fijó como cuantía del presente recurso la de 7.251,59 euros.

### Quinto.

En este procedimiento se dispuso no recibir el proceso a prueba.

**Sexto.**

En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

**Séptimo.**

Por resolución de fecha 28 de junio de 2021 se señaló el pasado día 01 de julio de 2021 para la votación y fallo del presente recurso.

**Octavo.**

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

**II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS****Primero.**

En el presente recurso contencioso-administrativo la firma social recurrente Emgenvoltaica, S.L impugna el acuerdo del Organismo Jurídico Administrativo de Álava, -OJAA-, de 21 de febrero de 2020, que desestimaba la reclamación nº 199/2018, interpuesta contra liquidación nº 2018/300.176, del Impuesto sobre Sociedades de 2015, por suma a ingresar de 7.251,59 €.

Partiendo de la base de que dicha sociedad había sido requerida mediante el B.O.T.H.A nº 35, de 24 de marzo de 2017, a presentar declaración por dicho ejercicio y de que la formulaba finalmente con cuota "0", compensando bases imponibles negativas previas de 28.490. 86 €, lo que fue rectificado por la oficina gestora mediante dicha liquidación provisional al haber mediado requerimiento de presentación al amparo del artículo 128.2 de la NFIS 37/2013, el OJAA desestimaba tal reclamación, transcribiendo dicha disposición en tanto considera la misma dicha compensación como una opción que debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación; e igualmente el artículo 49 del Reglamento del Impuesto (DF 41/2014, de 1 de agosto) en tanto priva del ejercicio de tales opciones a los contribuyentes que no hubieran presentado autoliquidación dentro de plazo, o una vez producido requerimiento de la Administración tributaria, aspectos estos que no cuestionaría a nivel de hecho la parte reclamante.

La mercantil recurrente basa el recurso jurisdiccional en la impugnación indirecta del artículo 49 del referido Reglamento de la NFIS - artículo 26 LJCA-, en tanto que introduciría una limitación a la opción, careciendo de rango para ello por estar reservada esa posibilidad a la Norma Foral en base al artículo 7º de la NFGT 6/2005, de 28 de febrero, y limitación que la norma del IS no contendría en la redacción aplicable al ejercicio de 2015, para lo que se hace una amplia referencia al texto del artículo 128 según redacción dada por el artículo 4º de la N.F. 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias con vigencia a contar del 1º de enero de 2019, y sin incidencia sobre el litigio. En consecuencia, considera nula de pleno derecho dicha disposición emanada de la Diputación Foral alavesa en base al artículo 62.2. LPAC, e insta el dictado de una sentencia que así lo declare, con anulación de la liquidación practicada y devolución de la cantidad ingresada.

Se ha opuesto la representación de la DFA, -f. 60 a 64- sosteniendo que la reserva de ley tributaria es flexible y relativa según la doctrina del TC que se cita e invoca, modulándose en función de cada materia regulada, y cabe siempre que la colaboración del reglamento suponga subordinación, desarrollo y complementariedad. Posteriormente hace defensa de la solución adoptada a título interpretativo razonando que debe la opción necesariamente formularse en el plazo voluntario de autoliquidación y no cuando falta diligencia en el sujeto pasivo y ha de ser requerido a presentarla. Se hace cita especial de una sentencia del TSJ de C y L (Burgos) y otra de la Sala de Galicia.

**Segundo.**

Ceñida la controversia a determinar el fundamento de legalidad que concurra en el artículo 49 del reglamento foral del impuesto aprobado por Decreto Foral, en tanto se le reprocha la vulneración del principio de legalidad en la faceta de reserva de ley tributaria del artículo 133.3 CE, y cuyas bases de aplicación a las relaciones entre Norma Foral-Reglamento de las instituciones forales tampoco son controvertidas, se está ante impugnación o recurso indirecto que, establecido por el artículo 26 de la LJCA, corresponde a la competencia de esta Sala al margen de lo que establece la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, en relación con las Normas Forales Fiscales, - artículo 9.4 de la LOPJ-, y su atribución al Tribunal Constitucional. -D.A Quinta de la L.O. 2/1979, de 3 de octubre-

Para dar respuesta a la cuestión que la mercantil actora suscita, se va a hacer transcripción limitada y útil de las disposiciones que entendemos que se implican en la resolución, y que son las que siguen, con nuestros subrayados y negritas;

"Artículo 115. 3 de la NFGT 6/2005, de 28 de febrero;

"Con carácter general, 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 de declaración.

No obstante, la normativa reguladora de cada tributo podrá establecer otro momento o período diferente de rectificación, en las condiciones que se especifiquen en la misma" (....)

5. 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."

El artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, 37/2013, de 13 de diciembre. (B.O.T.H.A de 27 de diciembre), bajo título de "Opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación", señalaba;

"1. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 115 de la Norma Foral General Tributaria de Álava, se entenderá que en este Impuesto son opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, las siguientes:

(de la a) a la v), incluyendo en su letra p) " La compensación de bases imponible negativas de ejercicios anteriores regulada en el artículo 55."

2. Los contribuyentes podrán modificar la opción ejercitada en la autoliquidación del Impuesto en relación con las opciones a que se refiere el apartado anterior, una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.

No obstante, no podrán modificarse las opciones ejercitadas en la autoliquidación del Impuesto una vez finalizado el plazo voluntario de declaración en los supuestos a que hacen referencia las letras e), f), j), k), n), ñ), o), r), s) t) u) y v) del apartado anterior."

Por su parte, el artículo 49 del Reglamento, establece que;

"Los contribuyentes que no hubieran presentado autoliquidación dentro del plazo voluntario de autoliquidación del Impuesto no podrán, en ningún momento, ejercitar las opciones a que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto. Tampoco podrán ejercitar el resto de opciones a que se refiere el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto una vez que se haya producido un requerimiento de la Administración tributaria"

### Tercero.

Partiendo de esta reglas, la primera precisión proviene de la jurisprudencia y señala que el Reglamento, según reiterada doctrina del Tribunal Supremo, (por todas SSTS de 11 de Diciembre de 1.991, (Ar. 9.369), 30 de Marzo de 1.992, (Ar. 3.236), 23 de Octubre de 1.992, (Ar. 8.103), o 19 de Julio de 1.993, (Ar. 5.594), "en cuanto norma jurídica de carácter general emanada de la Administración, tiene valor subordinado a la ley a la que complementa. Por ser el reglamento norma jurídica de colaboración, debe distinguirse entre la normación básica de las cuestiones fundamentales (reserva de ley) que siempre corresponde a la ley, y aquellas normas secundarias pero necesarias para completar el ordenamiento jurídico: reglamento ejecutivo ("secundum legem"), reglamento independiente ("praeter legem" o "extra legem") y, en su caso, reglamento de necesidad ("contra legem")..... ", añadiendo la STS de 14 de Febrero de 1.994, (Ar. 2.411), que, "el Reglamento, como complemento de la ley, puede explicitar reglas que en la ley están simplemente enunciadas e incluso aclarar preceptos de la ley que sean imprecisos, a condición de que el comportamiento de la administración en el ejercicio de la potestad reglamentaria sea acorde con la Constitución y el resto del Ordenamiento Jurídico".

Pues bien, este último es el cometido que, a criterio de esta Sala, desempeña el, cuestionado artículo 49 del Reglamento del IS, una vez que se pone en debida relación, no solo con el artículo 128.2 de la propia NF 13/2013 del tributo, sino también con la regulación más general de las opciones tributarias en el artículo 115 de la NFGT 6/2005, de 28 de febrero.

Resulta del conjunto de ambas disposiciones un enunciado ineludible como el que hace el artículo 49 que, por ello, nada modifica ni innova, ni opera como cláusula ultra vires. sino que se limita a enunciar en negativo lo que en esa materia la Norma Foral faculta e inscribe en sentido positivo. Es decir, que, aunque el artículo 49 del Decreto Foral no se hubiese nunca puesto en vigor, la respuesta al supuesto concreto que presenta este litigio habría de ser la misma en base a las Normas Forales vigentes.

Considera la parte recurrente que la extralimitación reglamentaria consiste en que el artículo 128 NFIS no excluía la posibilidad de que la opción de compensar BINS de ejercicios anteriores se pudiese realizar ya se

presentase la autoliquidación en plazo voluntario o ya fuera de él, limitando tan solo la posibilidad de modificación de la opción fuera de ese plazo, de modo que el reglamento añadiría una nueva limitación al respecto, pero esa conclusión no se corresponde con lo que las Normas Forales aplicables establecen, que al regular y modular los supuestos en que la modificación de las opciones tributarias se puede producir, ya consagran la regla general de que la opción originaria misma. (la que podría luego ser o no ser modificada fuera del período voluntario de declaración) ha debido ser ejercitada por medio de una autoliquidación formulada dentro de dicho plazo.

Lo dice ya el párrafo primero del artículo 115.3 NFGT. (Regla general; las opciones se hacen y se rectifican en su caso dentro del periodo voluntario de declaración). La excepción que dicha norma habilita es tan solo respecto de cuándo puede hacerse la modificación o rectificación, y no hay ninguna excepción respecto de cuándo puede formularse la opción en origen, que es siempre en plazo reglamentario de autoliquidación. La parte actora aspira a creer que la norma del artículo 128.2 NFIS de 2.013, limita tan solo el momento procedimental de rectificar la opción, y, en cambio, ésta podrá hacerse sin sujeción a ninguna regla de trámite y tiempo, lo que aparte de no poderse entender desde ninguna sistemática, olvida la remisión al artículo 115.3 de la regulación general de la materia.

Cuando dicho apartado 2 del artículo 128 dice que "Los contribuyentes podrán modificar la opción ejercitada en la autoliquidación del Impuesto en relación con las opciones a que se refiere el apartado anterior, una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.", está diciendo que, si se ha hecho una opción temporánea en el plazo voluntario de liquidación, podrá modificarse después de finalizado el mismo, salvo requerimiento, pero es condición necesaria esa previa opción en tiempo y no como parece dársenos a entender, que pudieran formularse nuevas opciones libremente después de ese momento sin ninguna limitación aunque no se pudieran hacer ya modificaciones de las hechas a su tiempo, lo que realmente se presenta como una posibilidad voluntarista y nulamente comprensible desde la sistemática y la finalidad de la institución.

#### **Cuarto.**

En consecuencia, no aprecia esta Sala que la disposición combatida por el cauce de la impugnación indirecta incurra en la infracción invalidante que se propugna, y con ello, y no habiendo otro fundamento de la pretensión que pueda ser examinado, el recurso debe ser desestimado y confirmadas las actuaciones recurridas, con preceptiva imposición de costas a la parte actora. - Artículo 139.1 LJCA-.

Vistos los preceptos citados y demás de general aplicación, la Sala (Sección Primera) emite el siguiente,

### **FALLO**

**DESESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO INTERPUESTO POR EL PROCURADOR DE LOS TRIBUNALES DON LUIS PABLO LÓPEZ-ABADIA RODRIGO EN REPRESENTACIÓN DE "EMGENVOLTAICA, S.L" CONTRA ACUERDO DEL ORGANISMO JURIDICO-ADMINISTRATIVO DE ÁLAVA, -OJAA-, DE 21 DE FEBRERO DE 2.020, EN RECLAMACION Nº 199/2018, SEGUIDA FRENTE A LIQUIDACION Nº 2018/300.176 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DEL EJERCICIO DE 2.015, Y CONFIRMAR DICHOS ACTOS, CON IMPOSICIÓN DE COSTAS A LA PARTE RECURRENTE.**

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0733 20, un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15.ª LOPJ).

Así, por esta nuestra Sentencia, de la que se dejará testimonio completo en los autos, lo pronunciamos, mandamos, y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del

País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo la Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 5 de julio de 2021.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.