

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085480

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de febrero de 2022

Sala 1.^a

R.G. 8725/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. *Cambio de criterio respecto de la consideración de la compensación de bases imponibles negativas como «opción» pasando a considerarla como un derecho.* La alegación presentada por el administrador concursal versa sobre la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas -en adelante, BIN's- de ejercicios anteriores en la autoliquidación del IS de 2013 aunque esta se presentase de forma extemporánea.

Es claro que el obligado tributario presentó el modelo 200 correspondiente a su autoliquidación del IS ejercicio 2013 el 21 de julio de 2015 donde se indicaba que el periodo impositivo iba desde el 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013. Por aplicación de lo dispuesto en el art. 136.1 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), aplicable «ratione temporis», se tenía de plazo hasta el 25 de julio de 2014 para presentar la autoliquidación del IS ejercicio 2013, por lo que la presentación de la autoliquidación fue extemporánea. Algo fuera de controversia en este caso.

Respecto de la compensación de BIN's en autoliquidaciones extemporáneas es claro que este Tribunal Central venía manteniendo que constituía una opción tributaria del art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT) y el hecho de no presentar la autoliquidación del IS de un determinado ejercicio en plazo suponía "optar" por la no compensación de cantidad alguna en ese periodo impositivo, no pudiendo rectificar la opción escogida con posterioridad mediante la presentación de una declaración extemporánea -como es el caso que nos ocupa-.

Sin embargo, el Tribunal Central debe atender a que, recientemente, el Tribunal Supremo, en Sentencia, de 30 de noviembre de 2021, recurso nº 4464/2020 (NFJ084246), ha sentado, como criterio jurisprudencial, un razonamiento distinto al seguido, hasta ahora, por este TEAC, considerando la compensación de BIN's como un derecho y no una opción tributaria, y como tal no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, como consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio a través de la presentación de una declaración del IS extemporánea; en consecuencia, habida cuenta de tal conclusión, estaría permitido su ejercicio -la compensación de BIN's- en autoliquidaciones de carácter extemporáneo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 25 y 136.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 26.

Ley 58/2003 (LGT), art. 119.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido contra la resolución de 30 de septiembre de 2021 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Región de Murcia que resolvía la reclamación económico administrativa presentada contra la liquidación provisional resultado de un procedimiento de comprobación limitada iniciado frente a la sociedad **XZ S.L.** (NIF: ...) relativa al Impuesto sobre Sociedades (IS) 2013, liquidación dictada por parte de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Murcia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 02/12/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 22/11/2021 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia de fecha 30 de septiembre de 2021 identificada en el encabezamiento.

Segundo.

Con fecha 26 de abril de 2018 se notificó a **QY SLP** (NIF: ...), en calidad de administrador concursal de **XZ SL** (NIF: ...), la propuesta de liquidación provisional que iniciaba un procedimiento de comprobación limitada, a cargo de ésta, en relación a su IS de 2013. El alcance del procedimiento fue:

"- Comprobación de la opción ejercitada para la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores, conforme a lo establecido en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria."

La propuesta de liquidación daba como resultado un importe a pagar de 323.444,99 euros por haberse declarado, de forma incorrecta e improcedente, la compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores así como, en consecuencia, porque se había declarado de forma incorrecta el saldo resultante para la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicación para periodos futuros.

Tercero.

El día 4 de junio de 2018 se produjo la notificación de la liquidación provisional que confirmó la propuesta referida con anterioridad, por parte de la Oficina de Gestión Tributaria.

Cuarto.

Disconforme con la liquidación provisional, D^a. **Axy**, en calidad de administradora concursal de **XZ S.L.**, presentó, el 13 de junio de 2018, al correspondiente reclamación económico administrativa ante el TEAR de la Región de Murcia, que fue tramitada con el RG 30-03272-2018. El procedimiento de revisión finalizó con la resolución de 30 de septiembre de 2021 en sentido desestimatorio que fue notificada a la entidad el 22 de octubre de 2021.

Quinto.

Dentro del plazo legalmente establecido, el 22 de noviembre de 2021, fue presentado recurso de alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central alegando, en síntesis, que era procedente la liquidación que se le había girado, confirmada por el TEAR, defendiendo que sí tenía derecho a compensarse las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores en la autoliquidación presentada por su IS de 2013.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho, o no, de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Región de Murcia de 30 de septiembre de 2021 identificada en los ANTECEDENTES DE HECHO.

Tercero.

La ÚNICA ALEGACIÓN presentada por el administrador concursal versa sobre la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas (en adelante, BIN's) de ejercicios anteriores en la autoliquidación del IS de 2013 aunque esta se presentase de forma extemporánea.

La Oficina Gestora, como fundamento a la hora de practicar la liquidación provisional a la que se refiere el presente expediente, justificó, precisamente, que la sociedad había presentado su autoliquidación relativa al IS de 2013 de forma extemporánea. Por ello, aplicando lo dispuesto en el artículo 119.3 LGT así como lo establecido en el artículo 25.1 del Real Decreto 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) y en consonancia con la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, que recogía doctrina vinculante para toda la Administración Tributaria, llegó a la conclusión de que, como el contribuyente no presentó, en el debido plazo legalmente establecido, dicha autoliquidación había de concluirse

que había optado por no ejercitar, para ese ejercicio, su derecho a compensar las BIN's de ejercicios anteriores optando, por ello, a su total diferimiento, siendo esa decisión algo inamovible, en virtud de los preceptos señalados, no pudiendo, en definitiva, rectificar esa opción mediante la presentación de una declaración extemporánea, que era lo que la entidad había pretendido. Por lo tanto, se eliminó, de esa autoliquidación extemporánea, la totalidad de las BIN's de ejercicios anteriores compensadas a efectos de la liquidación del tributo y ejercicio.

Ya a través de la reclamación económico administrativa deducida ante el TEAR, se trató de justificar, por la entidad, que una sola resolución del TEAC no conformaba doctrina y que, en todo caso, se debió estar al interés del concurso en el que se encontraban inmersa la entidad. Argumentó que, en ejercicios posteriores, no se cumplían los requisitos legales para compensar las BIN's generadas en ejercicios anteriores a 2013, ya que no se obtienen bases imponibles positivas, por lo que se genera, con la regularización al que se refiere el expediente, un nuevo crédito contra la masa imposible de atender. También aludió a que en el artículo 26.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) no se exige que la autoliquidación se presente dentro del plazo legalmente previsto.

El Tribunal Regional desestimó la reclamación acudiendo a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 (RG 6054/2017), posterior a la que se citaba en la liquidación por la Oficina Gestora.

Ante este Tribunal Central se alega, en síntesis, reiterando los argumentos que viene defendiendo, la improcedencia de la regularización que se le practicó, acudiendo a la sentencia de 11 de diciembre de 2020 de la Audiencia Nacional (nº 3998/2020), así como a diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, para motivar que la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores no puede tratarse como una opción tributaria, sino como un derecho, y que, por ello, no es susceptible de ser limitada temporalmente.

Tercero.

Es claro que el obligado tributario presentó el modelo 200 correspondiente a su autoliquidación del IS ejercicio 2013 el 21 de julio de 2015 donde se indicaba, en la primera página, que el periodo impositivo iba desde el 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013. Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 136.1 TRLIS, aplicable "ratione temporis", se tenía de plazo hasta el 25 de julio de 2014 para presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2013, por lo que la presentación de la autoliquidación fue extemporánea. Algo fuera de controversia en este caso.

Respecto de la compensación de BIN's en autoliquidaciones extemporáneas es claro que este Tribunal Central venía manteniendo el criterio reflejado por la Oficina Gestora, en el acuerdo liquidatorio, y por el TEAR de Murcia, en la Resolución aquí impugnada. Y es que nuestra doctrina administrativa, vinculante, en relación a la compensación de BIN's de ejercicios anteriores, y más concretamente, si ello podía considerarse, o no, una opción tributaria en los términos del artículo 119.3 LGT, aparecía recogida en nuestra Resolución de 04/04/2017 (RG 1510/13, disponible en DYCTEA), reproducida, de forma reiterada, en sucesivos pronunciamientos. Decíamos en esa Resolución:

<<Así las cosas, 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:

(...)

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 impositivas negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.>>

Por lo tanto, la compensación de BIN's constituía, a juicio de este Tribunal Central, una opción tributaria del artículo 119.3 LGT y el hecho de no presentar la autoliquidación del IS de un determinado ejercicio en plazo suponía "optar" por la no compensación de cantidad alguna en ese periodo impositivo, no pudiendo rectificar la opción escogida con posterioridad mediante la presentación de una declaración extemporánea (como es el caso que nos ocupa).

Sin embargo, este Tribunal Central debe atender a que, recientemente, el Tribunal Supremo, en la sentencia de fecha 30 de noviembre de 2021 (recurso nº 4464/2020), ha sentado, como criterio jurisprudencial, un razonamiento distinto al seguido, hasta ahora, por este Tribunal Económico Administrativo Central, considerando la compensación de BIN's como un derecho y no una opción tributaria; en consecuencia, habida cuenta de tal conclusión, estaría permitido su ejercicio - la compensación de BIN's - en autoliquidaciones de carácter extemporáneo. Dice dicha STS:

"La decisión que debemos adoptar en este recurso de casación es determinar si a través de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, presentada extemporáneamente, la obligada tributaria puede compensar sus BIN con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes.

Para despejar el debate, básicamente, son dos las líneas de análisis a desplegar.

La primera, más general, exige indagar el artículo 119.3 LGT para, en primer término, llegar a la conclusión de que no contiene una definición de opciones tributarias y, posteriormente, descubrir las pautas que ofrece la propia LGT que, en su caso, permitan dibujar un cierto marco de seguridad jurídica a la hora de identificar cuando estamos en presencia de una opción tributaria y cuando no.

La segunda, más concreta, referida ya al derecho que se pretende hacer valer, en este caso, la compensación de las BIN, a cuyo efecto, habremos de acudir a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

SEGUNDO. - *La indefinición normativa de las opciones tributarias.*

En los términos en los que se acaba de presentar, la presente controversia jurídica reclama interpretar, de entrada, el artículo 119 LGT, referido a "Declaraciones Tributarias", cuyos tres primeros apartados disponen:

"1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

Por su parte, el apartado 4, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("BOE" núm. 227, de 22 de septiembre) y, por tanto, no aplicable por razones temporales al presente asunto, añadió lo siguiente:

"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".

Pese a que la Exposición de Motivos de la LGT destaca, entre sus "principales objetivos que pretende conseguir [...]" reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica", ciertamente, por lo que se refiere a las "opciones tributarias", dista mucho de ser "didáctica".

Así, ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo definen el concepto jurídico de "opciones tributarias" a las que se refiere el art. 119.3 LGT. Contrasta con este silencio conceptual, la circunstancia de que ese mismo precepto, en su apartado primero, se encarga de definir lo que es "declaración tributaria".

En el contexto de la calidad jurídica de la ley resulta exigible una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo, en su caso, a la Administración, completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el ordenamiento jurídico confiera al reglamento.

Y, en este sentido, no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equívocidad que el ordenamiento

tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles.

Pero es que, más allá de las puntuales dificultades que emerjan en la aplicación de determinadas normas y, en definitiva, de los derechos que las mismas alberguen, tal inconcreción conceptual puede generar efectos perjudiciales de magnitud sistémica cuando se trate de interpretar principios de ordenación del sistema tributario - como los de capacidad económica o de equitativa distribución de la carga tributaria- o, en fin, cuando el operador jurídico se enfrenta a la compleja tarea de evaluar principios, referidos ya a la aplicación del sistema tributario como, por ejemplo, el de proporcionalidad.

Algunas de estas consecuencias se mostrarán, más adelante, al hilo de analizar, en particular, si la decisión de compensar o no las BIN constituye o no una opción tributaria.

No obstante, a partir de lo hasta expuesto se decantan ya, a modo de frontispicio, dos premisas fundamentales: la una, que esa indefinición normativa no puede perjudicar a quien no la ha generado, esto es, al contribuyente; la otra, que, en ese escenario de indefinición, la aplicación del sistema tributario difícilmente estará en condiciones de asegurar el mandato que encierra el artículo 3.2 LGT: el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

TERCERO. - Delimitación de las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT .

El artículo 12.2 de la LGT, en ausencia de definiciones en la normativa tributaria, nos conmina a "entender" los términos empleados en sus normas "conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

Dicha tarea, que en modo alguno alcanza la definición de la norma, exige integrar, en ocasiones, los términos utilizados -en este caso, el de "opciones" tributarias- lo que redundará en la clara dificultad de fijar doctrina general al respecto, a los efectos del art. 93 LJCA, ante la necesaria consideración de las circunstancias concomitantes.

De acuerdo con el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (RAE), el término "opción" comporta varias acepciones, la mayoría basadas en la idea de elección entre diferentes alternativas, como por ejemplo "cada una de las cosas a las que se puede optar" o "derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico" (acepción jurídica).

Ahora bien, conviene que enfatizamos que el artículo 119.3 LGT no se refiere a cualesquiera opciones -es decir, a un concepto amplio o genérico de opción-, sino sólo a aquellas "opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración."

A nuestro juicio, semejante previsión implica, primero, que esa "normativa tributaria" identifique que, una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente, es una verdadera "opción tributaria" y, segundo, que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

Opciones tributarias en el sentido expresado, se encuentran sin dificultad en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("BOE" núm. 285, de 29 de noviembre), como la opción por la tributación conjunta (arts. 83) o la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art 93); en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("BOE" núm. 288, de 28 de noviembre), como la elección del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (art. 48 LIS) o la aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 61 LIS); o, en fin, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("BOE" núm. 312, de 29 de diciembre), con relación, por ejemplo, a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (art 163 quinquies).

Es cierto que el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] alberga en sus pronunciamientos una noción amplia de opción, como, especialmente, la que exhibe su resolución de 4 de abril de 2017 (res.1510/2013), que califica, precisamente, como opción tributaria la compensación de las BIN, asumiendo una interpretación, a nuestro juicio, injustificadamente expansiva, del art. 119.3 de la LGT a propósito de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo.

Pero no es menos cierto que el TEAC también ha acotado la funcionalidad del art. 119.3 de la LGT, sobre la base de parámetros semejantes a los que acabamos de proponer.

Así, su resolución de 18 de diciembre de 2008 (res. 3277/2006), tras evocar como supuestos de opción tributaria, algunos de los que hemos referido, argumenta que la ausencia de una regulación de alcance general en materia de opciones tributarias "obliga a acudir a la regulación específica de cada concreta opción, y al contexto en el que se debe ejercer, para concretar cuál es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización -o no- de ella".

Por otro lado, exige que toda opción que pueda ejercer el contribuyente como manifestación de la voluntad individual sea "exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza, que haga posible el conocimiento de su existencia por los terceros a quienes pueda afectar".

Un decenio después, la resolución del TEAC de 16 de octubre de 2018 (res. 7330/2016) apela a la idea de dualidad normativa, al afirmar que cuando "el legislador [tributario] concede al contribuyente la posibilidad de optar ante un mismo hecho imponible por dos normativas de aplicación del tributo distintas, nos encontramos ante el supuesto de la opción a la que se refiere el art 119 de la LGT."

En nuestra opinión, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación.

Así, de entrada, no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.

Por otro lado, ahondando en el elemento volitivo descrito, si la LGT considera declaración tributaria "todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos" (art 119.1 párrafo primero), parece evidente que las declaraciones tributarias deben ser expresas, no presuntas y, por tanto, en la medida que opciones tributarias son las "que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración" (art 119.3), también resulta evidente que la elección (o la renuncia) de una u otra alternativa en que la opción consiste, necesariamente habrá de ser expresa y no presunta, precisamente, por venir incorporada a una declaración o autoliquidación, calificada esta última como declaración por el art. 120.1 LGT, sin perjuicio del ejercicio tácito de la opción cuando se desprende de forma inequívoca y concluyente la voluntad de elección (sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, rec. Cas. 5692/2017 ECLI:ES:TS:2020:1102).

Como hemos, visto, no cabe presumir la elección o voluntad del contribuyente desde el momento que el ejercicio de toda opción ha de ser expresa o tácita pero inequívoca.

CUARTO. - Compensar o no las BIN es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT.

En su redacción vigente en los ejercicios impositivos a los que se ciñe el recurso, el art 25.1 TRLIS expresaba que 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.

Como expresa el escrito de interposición, esto significa que **el sujeto pasivo puede elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensar y en qué cuantía.**

Ahora bien, **esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT** porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art 25 TRLIS ni el actual art 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible.

De esta manera, se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario.

En definitiva, **la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él.**

Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea.

Además, el contribuyente que cumple con su obligación de declararlas BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho. De esta forma, la compensación de las BIN se configura como un derecho, preexistente a la propia autoliquidación.

Finalmente, la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administraciones anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02).

En consecuencia, como la decisión de compensar o no las BIN no es una opción tributaria, ex art.119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre

Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho. "

Teniendo en cuenta lo expuesto, este Tribunal Central procede a corregir el que venía siendo su criterio hasta ahora, asumiendo lo que, como doctrina jurisprudencial, ha establecido el Tribunal Supremo: la compensación de las BIN's de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar el IS es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y como tal no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, como consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio a través de la presentación de una declaración del IS extemporánea.

En definitiva, se procede a ESTIMAR el recurso ya que, conforme a lo expuesto, ha de permitirse al contribuyente el ejercicio del derecho a compensar BIN's de ejercicios anteriores mediante la presentación de autoliquidaciones del IS extemporáneas.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas