

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ086923

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**

Sentencia 1051/2021, de 1 de diciembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 171/2021

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Cooperativas. Regularización íntegra. Compensación de cuotas negativas.** La Sala trata de determinar si las autoliquidaciones presentadas en 2018 de las cuotas negativas de los ejercicios 2008 y 2009 del IS son válidas y si permiten compensar las cuotas de los ejercicios no prescritos del IS (2011 a 2014). Afirma la Sala que no estamos ante una pretensión de rectificación de autoliquidaciones con devolución de ingresos indebidos, que ciertamente se sometería al plazo de prescripción de 4 años. Se trata de la presentación de autoliquidaciones de cuotas con pérdidas en ejercicios prescritos (2008 a 2010) para realizar una compensación de cuotas en ejercicios no prescritos del IS (2011 a 2014). Las cuotas se contemplan como el resultado de la aplicación de las normas de cuantificación del impuesto en un determinado periodo que, de arrojar un resultado negativo o de pérdidas, permitían su toma en consideración en los periodos posteriores para minorar la deuda tributaria. Concluye el Tribunal afirmando que deberán admitirse las alegaciones de la demanda tendentes a admitir que en la regularización practicada por la oficina de gestión tributaria pueda la cooperativa recurrente hacer valer y compensar las autoliquidaciones con cuotas negativas de ejercicios ya prescritos (2008 y 2009) con las cuotas de los ejercicios no prescritos objeto de la comprobación (2011 a 2014), con la finalidad de realizar una íntegra regularización acorde con el respeto al principio de equidad procedimental y capacidad económica. En definitiva, la AEAT está obligada a atender a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que desarrolla la actuación de comprobación, no puede actuar de forma parcial e incompleta y, en el presente supuesto, debía de haber valorado la procedencia de la solicitud actora de compensar las BINs de ejercicios prescritos con los que eran objeto de la comprobación, pese al defectuoso planteamiento inicial de la recurrente y a pesar de presentar tan solo las autoliquidaciones del período comprobado, y solo hacerlo con la contabilidad en los períodos con pérdidas. Asimismo, afirma la Sala que el plazo de 10 años a que se refiere el artículo 66 bis de la LGT no es aplicable al sujeto pasivo, pero ello no exime a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de realizar una íntegra comprobación y valorar la posible compensación de bases o cuotas negativas de períodos prescritos para extenderlos a ejercicios o períodos no prescritos, de forma que la demandante podía interesar y la Administración actuante comprobar, con carácter previo a liquidar la deuda, la posible compensación de las cuotas negativas de los ejercicios prescritos de 2008 y 2009 con los ejercicios no prescritos objeto de la comprobación (IS de 2011 a 2014). Por último, el Tribunal establece que la sociedad demandante puede compensar cuotas negativas de ejercicios anteriores, aun presentando su declaración de forma extemporánea, lo que le puede generar otros perjuicios (como el recargo por declaración extemporánea) pero, en modo alguno, se le puede impedir ejercitar un derecho de fuente legal y no compensar las pérdidas de ejercicios anteriores por cuanto no nos encontramos ante un supuesto de opción sino ante un derecho de compensación que puede ser ejercitado dentro del plazo establecido en el mencionado artículo 25 TRLIS o en su equivalente art. 24 de la Ley 20/1990.

**PRECEPTOS:**

Ley 20/1990 (Régimen fiscal de Cooperativas), arts. 23 y 24.

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 66 bis, 101, 106, 119, 120 y 221

Constitución Española, art. 31.

**PONENTE:***Don Luis Manglano Sada.*

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA

Don RAFAEL PEREZ NIETO

Don JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA**

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000171/2021

N.I.G.: 46250-33-3-2021-0000252

SENTENCIA Nº 1051/2021

Itmos. Srs.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA.

Magistrados:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO.

D. JOSÉ I. CHIRIVELLA GARRIDO.

En la Ciudad de València, a 1 de diciembre de dos mil veintiuno.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 171/21, interpuesto por EXCLUSIVAS CHARCUVAL, COOP.V., representada por la Procuradora D<sup>a</sup>. Rosa M<sup>a</sup>. de la Salud Bermell Espeleta y asistida por el Letrado D. José Á. Soteras Enciso, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogacía del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

**Segundo.**

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

**Tercero.**

No habiéndose recibido el proceso a prueba y realizado trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

**Cuarto.**

Se señaló la votación y fallo para el día 1 de diciembre de dos mil veintiuno, teniendo así lugar.

**Quinto.**

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.  
VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado D. Luis Manglano Sada.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por EXCLUSIVAS CHARCUVAL, COOP.V., contra una resolución de 26-11-2020 y otras tres de 23-12-2020 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestimaron las reclamaciones 46/13340/18, 46/16330/18, 46/13342/18, 46/16373/18, 46/13344/18, 46/14669/18, 46/13412/18 y 46/16694/18, formuladas contra las liquidaciones provisionales practicadas por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Valencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2014, así como contra las sanciones correspondientes a dicho tributo y ejercicios, por un importe total de 150.935,87 euros.

### Segundo.

Del expediente administrativo y de las manifestaciones de las partes se desprende que la entidad recurrente presentó el 21-9-2015 las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011 a 2014, en las que compensó las bases imponibles negativas (BINs) de ejercicios anteriores (de 2008 y 2009), con una cuota resultante de 0 euros.

La respuesta de la AEAT fue iniciar por la oficina de gestión un procedimiento de comprobación limitada y, tras diversos trámites, procedió a regularizar la situación del IS de la actora mediante liquidaciones provisionales de los ejercicios 2011 a 2014, imponiéndole también sendas sanciones tributarias, por un importe total de 150.935,87 euros, denegando la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores aplicada en las autoliquidaciones del IS de 2011 a 2014, por considerar que:

a) No era posible la compensación de BINs regulada en la normativa del IS por tratarse de una sociedad cooperativa, regulada por una normativa específica.

b) Por no existir cuotas negativas de ejercicios anteriores liquidadas o autoliquidadas y, por tanto, compensables, de conformidad al art. 24 de la Ley sobre régimen Fiscal de Cooperativas, pues no se presentaron autoliquidaciones en esos ejercicios.

c) Asimismo, el TEARCV argumenta que la compensación de BINs o, en su caso, de cuotas negativas había de realizarse como opción tributaria dentro del plazo reglamentario de declaración y, en el presente supuesto, se hizo de forma extemporánea.

Recurrido dichos actos liquidatorios y sanciones ante el TEARCV, fueron desestimadas las reclamaciones en base a argumentos similares a los de la Administración tributaria y en aplicación de las resoluciones del TEAC de fecha 14-5-2019 y 4-4-2017, transcribiendo parte de esta última, entre otros razonamientos, que explicó que " el hecho de la ley permita al contribuyente elegir entre compensar o las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto 'opción' (del art. 119.3 LGT ) 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 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 el contribuyente no hubiera presentado autoliquidación estando obligado a ello [...] es claro que con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna [...] optando por su total diferimiento".

La demanda solicita la anulación de los actos impugnados por considerar válidas las autoliquidaciones extemporáneas, como prueba de las cuotas a compensar en ejercicios no prescritos, sin que exista una norma tributaria que establezca la prescripción del derecho a presentar autoliquidaciones, reivindicando la igualdad de armas con la AEAT en cuanto a la posibilidad de comprobar las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación, durante el plazo de prescripción de 10 años, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación, con el objetivo de obtener una regularización íntegra y acorde al principio de capacidad económica.

Por ello, la demanda sostiene el derecho a compensar las cuotas negativas de los ejercicios 2008 y 2009, cuyas autoliquidaciones se presentaron el 26-11-2018, en las autoliquidaciones de 2011 a 2014 del IS, presentadas el 21-9-2015, de forma que se tengan en cuenta las cuotas negativas de ejercicios prescritos en las autoliquidaciones de ejercicios no prescritos del IS.

También se argumenta por la recurrente que la compensación de BINs o cuotas negativas no es una opción del art. 119.3 de la LGT, sino un derecho previsto en la normativa del IS, que no condiciona el ejercicio de tal derecho a un momento determinado.

Finalmente, se alega la improcedencia de las sanciones impuestas, toda vez que no existe antijuricidad ni tipicidad en la conducta actora sino una razonable interpretación normativa, sin que exista la necesaria culpabilidad, ni prueba de la misma ni ocultación.

El Abogado del Estado se opone a la demanda y solicita su desestimación, reiterando los argumentos del TEARCV e insistiendo en que no cabe compensación de BINs por tratarse de una cooperativa, sin haber autoliquidado las cuotas negativas en su momento.

También se alega la extemporaneidad de la opción prevista en el art. 119.3 LGT y la prescripción del derecho a presentar las autoliquidaciones de 2008 a 2010, pues fueron presentadas en 2018, más allá del plazo de cuatro años del art. 66 de la LGT, habiendo prescrito el derecho a compensar las cuotas negativas.

Por último, se defiende la procedencia de la sanción, por drselos necesarios requisitos objetivos y subjetivos (culpabilidad por falta de diligencia).

### Tercero.

Comencemos por el primero de los motivos impugnatorios de la demanda, el que se refiere a la validez de las autoliquidaciones extemporáneas como prueba de las cuotas negativas a compensar en ejercicios no prescritos.

Expuesto de otra manera, se trata de determinar si las autoliquidaciones presentadas en 2018 de las cuotas negativas de los ejercicios 2008 y 2009 del IS son válidas y si permiten compensar las cuotas de los ejercicios no prescritos del IS (2011 a 2014).

Sin embargo, la primera cuestión a resolver tiene que ver con la naturaleza social de la actora, que no es una sociedad mercantil sujeta al Impuesto sobre Sociedades, sino una sociedad cooperativa regida por su específica normativa, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las Cooperativas que, a diferencia del art. 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ( RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), que regula la compensación de bases imponible negativas, dispone en su art. 23 la cuota tributaria, que es:

" La suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar a las bases imponibles, positivas o negativas, los tipos de gravamen correspondientes, tendrán la consideración de cuota íntegra cuando resulte positiva".

El art. 24 de la Ley 20/1990 no contempla como hace el art. 25 TRLIS la compensación de BINs, sino que dispone la compensación de pérdidas o cuotas negativas:

" 1. Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los cinco ejercicios siguientes.

2. Este procedimiento sustituye a la compensación de pérdidas prevista en el artículo 18 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que, en consecuencia, no será aplicable a las cooperativas".

Estaremos, pues, ante una defectuosa presentación de las autoliquidaciones del IS por parte de la entidad actora, puesto que lo hizo sobre unas bases imponibles negativas a compensar en las bases imponibles de ejercicios posteriores, cuando la normativa aplicable establecía que los elementos a compensar eran las cuotas.

Pero ello no puede suponer la invalidez de tales autoliquidaciones, pues, a la postre, se trata de aplicar el principio de capacidad económica y tanto la normativa del IS como el régimen fiscal de las cooperativas permite la compensación de pérdidas en los ejercicios siguientes, sean bases imponibles o cuotas, sea a partir del art. 25 TRLIS o del art. 24 de la Ley 20/1990, respectivamente.

Dicho lo anterior, tiene razón la demanda cuando postula la presentación de sus autoliquidaciones sin someterse al general cómputo prescriptorio de cuatro años del art. 66 de la LGT.

No estamos ante una pretensión de rectificación de autoliquidaciones con devolución de ingresos indebidos, que ciertamente se sometería a los plazos a los que remite el art. 221.4 LGT, es decir, al procedimiento que se regule reglamentariamente ( art. 120.3 LGT), lo que nos llevaría al art. 126.2 del RD 1065/2007, de 27 de julio (RGIT), que establece que tal rectificación se prodrá realizar " antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente", o sea, al plazo de 4 años del art. 66-a) LGT.

Se trata de la presentación de autoliquidaciones de cuotas con pérdidas en ejercicios prescritos (2008 a 2010) para realizar una compensación de cuotas en ejercicios no prescritos del IS (2011 a 2014). Las cuotas se contemplan como el resultado de la aplicación de las normas de cuantificación del impuesto en un determinado periodo que, de arrojar un resultado negativo o de pérdidas, permitan su toma en consideración en los periodos posteriores para minorar la deuda tributaria. A ello aluden desde la faceta procedimental, los artículos 120 y 101 de la LGT, cuando se refieren a las autoliquidaciones y liquidación tributaria con resultado a compensar.

Es cierto que desde la reforma operada por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, existe para la Administración un plazo de 10 años para comprobar bases o cuotas compensadas o a compensar ( art. 66 bis LGT), a contar desde

el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo reglamentario establecido para presentar las autoliquidaciones correspondiente a los ejercicios impositivos en que se generó el derecho a compensar dichas cuotas hasta que se presentaron las autoliquidaciones, lo que obliga a adentrarnos en el examen de dos cuestiones a resolver con carácter previo:

a) Si cabe aplicar el principio de regularización íntegra en las liquidaciones impugnadas.

b) Si cabe entender que la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, plasmada en el art. 66 bis LGT, es aplicable también a los contribuyentes, en particular en aquellos aspectos que les favorezcan.

La contestación a estas dos controvertidas cuestiones nos dará la clave para una adecuada solución del presente litigio.

#### **Cuarto.**

Esta Sala está convencida de la necesaria aplicación en todos los supuestos de comprobación tributaria del llamado " principio deregularización íntegra", por el que la regularización fiscal resultante de un procedimiento de comprobación o investigación tributarias ha de alcanzar tanto a los aspectos desfavorables como a los favorables para el contribuyente.

Este principio es de creación jurisprudencial y constituye el reflejo del principio constitucional de justicia tributaria ( art. 31.1 CE). Su razón última es la de evitar situaciones de doble imposición o el enriquecimiento injusto de la Administración tributaria, así como contribuir a una aplicación equitativa y proporcional del ordenamiento tributario.

La doctrina del Tribunal Supremo lo ha ido perfilando con cada vez mayor precisión y extensión, en especial en sus recientes sentencias de 2 de octubre de 2020, de 10 y 17 de octubre de 2019 y la de 25 de septiembre de 2019. No sólo el Tribunal Supremo, sino que también las Salas de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia, han venido concretando las conductas que resultan exigibles a la Administración en sus actuaciones de regularización tributaria, todo ello en la idea de que tales actuaciones deben contemplar un resultado final que comprenda todas las consecuencias fiscales, favorables o no a la Administración tributaria, y con independencia de su relevancia en períodos diferentes o de la afectación a otras figuras impositivas.

Precisamente, y con evidente aplicación al caso que nos ocupa, en la STS de 22-11-2017 (RC 2654/2016), se recoge expresamente el principio de íntegra regularización referido a la posibilidad de trasladar al ejercicio inspeccionado las bases negativas inicialmente aplicadas en otro ejercicio y rectificar al efecto la autoliquidación de ese ejercicio, que no se encontraba prescrito, admitiéndose en el Fundamento de Derecho Sexto el principio de íntegra regularización, con cita de la sentencia de ese TS de 26-1-2012 (RC 5631/2008).

Las sentencias del TS de 10-10-2019 (R.C. 4153/2017), FD Décimo, y la de 2-10-2020 (RC. 3212/2018), en su FD Séptimo, fijan la doctrina siguiente: "... cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó".

Según explica la STS de 25-10-2015 (RC 3857/2013), cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable (incluso en supuestos en los que se concluía que se había producido simulación por diversas entidades de un grupo, el TS reconoce que procede la devolución del IVA derivado de la anulación de las cuotas de IVA repercutidas de forma indebida).

Además, la sentencia del Tribunal Supremo de 19-02-2015 abordó la debatida cuestión relativa a la facultad de la Administración tributaria de comprobar la legalidad de determinadas operaciones realizadas en ejercicios prescritos en la medida en que estas puedan producir efectos en liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos, en este caso bajo el paraguas del art. 106.5 LGT/2003, sosteniendo que "...dado que el art. 106.4 LGT/2003 sigue la línea del art. 23.5 LIS/1995 , modificado por la Ley 24/2001 (art. 25.5 del TRLIS/2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico".

En consecuencia, deberán admitirse las alegaciones de la demanda tendentes a admitir que en la regularización practicada por la oficina de gestión tributaria pueda la cooperativa recurrente hacer valer y compensar las autoliquidaciones con cuotas negativas de ejercicios ya prescritos (2008 y 2009) con las cuotas de los ejercicios

no prescritos objeto de la comprobación (2011 a 2014), con la finalidad de realizar una íntegra regularización acorde con el respeto al principio de equidad procedimental y capacidad económica ( art. 31.1 CE).

En definitiva, la AEAT está obligada a atender a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que desarrolla la actuación de comprobación, no puede actuar de forma parcial e incompleta y, en el presente supuesto, debía de haber valorado la procedencia de la solicitud actora de compensar las BINs de ejercicios prescritos con los que eran objeto de la comprobación, pese al defectuoso planteamiento inicial de la recurrente y a pesar de presentar tan solo las autoliquidaciones del período comprobado, y solo hacerlo con la contabilidad en los períodos con pérdidas.

Por otra parte, por las razones antedichas no parece de especial relevancia en orden a la resolución de este litigio la controversia sobre si cabe entender que la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, plasmada en el art. 66 bis LGT , es aplicable también a los contribuyentes en sus aspectos favorables, precisamente, por lo expuesto sobre la necesaria regularización íntegra.

En efecto, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, introduce un nuevo artículo 66 bis, cuyo apartado 2 tiene la siguiente redacción:

"2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones" .

De tal disposición cabe deducir que la AEAT puede comprobar las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación durante diez años, para extender sus efectos a ejercicios no prescritos, surgiendo la duda de si tal prerrogativa es aplicable al sujeto pasivo, como parece deducirse del Preámbulo de la propia Ley 34/2015, cuando dice:

"... Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración debaverificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar".

Sin embargo, esa posibilidad no ha tenido reflejo expreso en la citada norma por voluntad del legislador, de forma que el plazo de 10 años no es aplicable al sujeto pasivo, pero ello no exime a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de realizar una íntegra comprobación y valorar la posible compensación de bases o cuotas negativas de períodos prescritos para extenderlos a ejercicios o períodos no prescritos, de forma que la demandante podía interesar y la Administración actuante comprobar, con carácter previo a liquidar la deuda, la posible compensación de las cuotas negativas de los ejercicios prescritos de 2008 y 2009 con los ejercicios no prescritos objeto de la comprobación (IS de 2011 a 2014), a los fines previstos en el art. 24 de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Por todo ello, se estima este motivo de la demanda.

## Quinto.

Argumenta la demanda que la compensación de BINs o cuotas negativas no es una opción del art. 119.3 de la LGT, sino un derecho previsto en la normativa del IS, que no condiciona el ejercicio de tal derecho a un momento determinado, alegato que debemos considerar procedente.

Así, el art. 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), en lo que ahora interesa, establece que " las bases imponible 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", según su apartado 1, mientras que en el 5 prevé que " el sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponible negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Estamos ante una normativa específica del Impuesto sobre Sociedades, prevalente a las disposiciones tributarias generales de la LGT sobre una concreta cuestión, y dicha normativa reconoce un derecho de compensación de bases imponible negativas y lo sujeta a un mecanismo formal de carácter probatorio y a su presentación formal declarativa, sin establecer el ejercicio de una opción de carácter temporal ni, menos aún, la sujeción a un plazo extintivo de ese derecho.

Por otro lado, la LGT en su art. 119.3 señala 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".

Es evidente, pues, que las normas invocadas contienen previsiones expresas que disciplinan el ejercicio de la opción fiscal consistente en la deducción de las bases imponibles negativas, de determinado ejercicio fiscal del IS, durante los ejercicios posteriores. La exigencia prevista en el art. 119.3 LGT tiene una significación temporal relacionada con la proyección de la opción durante dichos ejercicios posteriores; otras previsiones se refieren a la acreditación de la base negativa; y otras a su ejercicio formal mediante la presentación de autoliquidación.

Es cierto que el art. 119.3 de la LGT contempla que, una vez ejercitada la opción en la autoliquidación, dicha opción no es revocable, salvo que la rectificación se presente en el período declarativo. Pero ni la letra de este precepto ni las previsiones de la LIS, ni la sistemática de la LGT, ni el principio de capacidad económica, permiten comprender una interpretación tan restrictiva como la que mantiene la Administración demandada.

En efecto, la sociedad demandante puede compensar cuotas negativas de ejercicios anteriores, aun presentando su declaración de forma extemporánea, lo que le puede generar otros perjuicios (ejemplo, el recargo del art. 27 LGT) pero, en modo alguno, se le puede impedir ejercitar un derecho de fuente legal y no compensar las pérdidas de ejercicios anteriores por cuanto, como ya hemos indicado, no nos encontramos ante un supuesto de opción sino ante un derecho de compensación que puede ser ejercitado dentro del plazo establecido en el mencionado artículo 25 TRLIS o en su equivalente art. 24 de la Ley 20/1990.

Procederá, pues, la estimación de este motivo de la demanda, y con ello la estimación del recurso contencioso, con la consiguiente anulación de los actos liquidatorios y las resoluciones del TEARCV que los confirman, así como las sanciones conectadas por falta de los presupuestos de antijuricidad, tipicidad y culpabilidad, además de estar ante una controversia razonable sobre la interpretación jurídica de normas fiscales.

#### **Sexto.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA, se imponen las costas a la Administración demandada, sin que su importe puede exceder de 1.500 € por honorarios de Letrado y 334,38 € por derechos de Procurador.

### **FALLAMOS**

Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por EXCLUSIVAS CHARCUVAL, COOP.V., contra una resolución de 26-11-2020 y otras tres de 23-12-2020 del Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestimaron las reclamaciones 46/13340/18, 46/16330/18, 46/13342/18, 46/16373/18, 46/13344/18, 46/14669/18, 46/13412/18 y 46/16694/18, formuladas contra las liquidaciones provisionales Y sanciones practicadas por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Valencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y anulamos los actos impugnados, con expresa imposición de las costas procesales a la parte demandada.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de TREINTA días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente artículo 89 de la LJCA.

La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE nº 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. València, en la fecha arriba indicada.

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.