

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089837

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de mayo de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 7228/2022

### SUMARIO:

**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Requisitos y límites.** *Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades ya aplicadas por la entidad una vez iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** En este caso, para el TEAR lo dispuesto en el art. 119.4 de la Ley 58/2003 (LGT) no resulta aplicable al caso “dado que en la aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades no se establece ningún margen para la voluntad del sujeto pasivo y resultan aplicables automáticamente una vez que se cumplan las condiciones previstas normativamente (...)”.

El TEAC no lo comparte por dos motivos totalmente independientes: porque no comparte la afirmación anterior relativa a que no se establece ningún margen para la voluntad del sujeto pasivo y resultan aplicables automáticamente y porque, aunque la compartiera, ello no enervaría el que resulte aplicable lo que dispone el art. 119.4 de la Ley 58/2003 (LGT).

Así, en primer lugar, nunca, en ningún caso y en ningún momento, la simple realización de alguna de las actividades habilitantes para la aplicación de las deducciones ha exigido, y ni siquiera permitido, acreditar la deducción sin contar para ello con la aquiescencia de la entidad de que se tratara.

Y, habiendo realizado tal actividad y cumpliendo con los requisitos preceptivos, una vez que la entidad concernida hubiera decidido disfrutar de la deducción y hubiera acreditado para ello un determinado importe, ni el art. 25 de la Ley 61/1978 (Ley IS), ni el art. 37 de la Ley 43/1995 (Ley IS), ni el art. 44 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), ni tampoco el art. 39 de la Ley 27/2014 (Ley IS), han exigido nunca que la deducción tenga que disfrutarse necesariamente en un determinado ejercicio; siempre ha habido ciertos ejercicios en los que se podía disfrutar, más allá de estos el derecho se perdía, pero en esos ejercicios la normas citadas jamás han establecido que debiera disfrutarse en uno o en otro.

El segundo de los dos motivos se basa exclusivamente en lo que dispone el art. 119.4 de la Ley 58/2003 (LGT), y es sin duda el más relevante.

El principio de regularización íntegra abomina el que unas determinadas partidas regularizadas en unos períodos inspeccionados y que pudieran repercutir a favor del obligado en otros no alcanzados por las actuaciones, no fuesen objeto de tratamiento en esos otros períodos. Algo que en el funcionamiento del precepto que nos ocupa no puede darse, porque, para que entre en juego el segundo inciso del art. 119.4, lo que se exige inexcusablemente es justamente todo lo contrario, que las deducciones concernidas estén ya aplicadas de antes, con lo que en ningún caso podrían quedar inaplicadas, que es lo que repugna al principio de regularización íntegra, y lo que, en su caso, ese principio viene a solucionar, que partidas que minoran la tributación y que han sido expulsadas como tales de un determinado período, no sean acogidas en otro u otros en que pudieran ser minoradoras de lo que se deba tributar en el mismo.

Dicho esto el Tribunal establece que cuando esté ya iniciado un procedimiento de inspección que alcance a determinados períodos del IS, atendiendo a lo que dispone el art. 119.4 de la Ley 58/2003 (LGT), el obligado objeto de esas actuaciones no podrá desaplicar las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Cap. IV del Tít. VI de la Ley IS) que haya ya aplicado previamente en cualquier período que sea. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 119.

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 25.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 37.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 44.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 39.

Código Civil, art. 3.

Constitución Española, arts. 9 y 103.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal Económico-Administrativo Central en SALA, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia, interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE**

**ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 17/05/2022, recaída en las reclamaciones acumuladas nºs. 46-00859-2020 y 46-03169-2020.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El día 31/08/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto el 15/07/2022 frente a resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 17/05/2022, recaída en las reclamaciones acumuladas nºs. 46-00859-2020 y 46-03169-2020, en su día interpuestas por la entidad XX, S.A. (y a la que en adelante nos referiremos como "la entidad" o "la parte"), frente a un acto de liquidación dictado por la Inspección Regional de Valencia atinente a su tributación por el I. s/ Soc. del ejercicio 2015.

#### Segundo.

La entidad presentó en la declaración-autoliquidación relativa a su tributación por el I. s/ Soc. del ejercicio 2015, en la que se había considerado como gastos fiscalmente deducibles dos donaciones por un total de 12.200 euros (5.000 y 7.2000) que había efectuado en el ejercicio a Cáritas ... y a la Asociación ... de Caridad .

#### Tercero.

Tras seguir con ella unas actuaciones de comprobación limitada relativas a tal concepto y período tributarios (I. s/ Soc. del ejercicio 2015) la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Inspección Regional de Valencia giró a la entidad el 29/10/2019 una liquidación provisional con la que aumentó la Base Imponible declarada en esos 12.2000 euros, y liquidó la cuota resultante y los intereses de demora que correspondieron,, resultando una liquidación con una deuda a ingresar de 3.833,84 euros.  
Liquidación que la Inspección motivó como sigue:

*< Se ha modificado la base imponible declarada debido a que no se han declarado o se han declarado incorrectamente las "Correcciones al Resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias - Gastos por donativos y liberalidades (art. 15 e) LIS)", conforme a lo establecido en el artículo 15 e) de la LIS.*

*El artículo 15 e) de la LIS establece expresamente que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades. Por tanto, procede efectuar un ajuste positivo al resultado contable por importe de 12.200 euros. >*

Pero, **además**, en esa liquidación la Inspección **desestimó una pretensión de la entidad**, que ella había expuesto en las alegaciones que había presentado tras recibir la propuesta de resolución, lo que hizo -tal desestimación- en los términos siguientes:

*< En fecha 24-10-2019 ... el obligado tributario presentó escrito de ALEGACIONES en el que manifestaba que estaban conformes con el motivo de la regularización (ajuste positivo por importe de 12.200 euros). Sin embargo, consideran que, dado que el aumento de la base imponible implica un aumento del límite sobre la cuota respecto de la cual aplicar y calcular las deducciones, procede la corrección al alza de las deducciones practicadas. Aporta un borrador de cómo debería quedar la declaración del impuesto una vez efectuado el ajuste positivo y aplicada la deducción en su límite máximo.*

*Una vez examinadas dichas alegaciones, esta Unidad quiere hacer constar lo siguiente: En su declaración por el Impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2015 constan como deducciones pendientes de compensar en períodos futuros (página 17 de la declaración) los siguientes importes: 2011: Suma de deducciones Cap IV Tít VI Ley 43/95 y RDL 4/2004. Pendiente de aplicación en períodos futuros. Casilla 00962. Importe 57.944,28 euros. 2014: Innovación tecnológica (IT). Pendiente de aplicación en períodos futuros. Casilla 01071 Importe: 7.267,43 euros. Estas deducciones han sido aplicadas por el interesado en las declaraciones por el Impuesto sobre sociedades correspondientes a los ejercicios 2016 (casilla 961 de la página 17 de la declaración) y 2017 (casillas 961 y 1070 de la página 17 de la declaración). Por tanto, procede DESESTIMAR las alegaciones efectuadas por el interesado ya que las deducciones ya han sido aplicadas en declaraciones posteriores. >*

#### Cuarto.

Frente a esa liquidación de 29/10/2019, la entidad interpuso el 04/05/2018 una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Valencia, que dio a esa reclamación el nº. **46-00859-2020**.

Escrito de interposición de esa reclamación al que la entidad incorporó las siguientes alegaciones y suplico:

*< PRIMERA: La liquidación de referencia, procede, de acuerdo con la propuesta previamente notificada a esta parte, a modificar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de no haber realizado un ajuste positivo en el mismo por los donativos realizados a las entidades benéficas Cáritas ... y la Asociación ... de Caridad.*

*SEGUNDA.- Sobre dicha propuesta formulamos alegaciones que, en síntesis, advertían de que el aumento de la base imponible implica un aumento del límite máximo sobre la cuota respecto del cual aplicar las deducciones pendientes.*

*TERCERA.- Dichas alegaciones han sido desestimadas con base a que "Estas deducciones han sido aplicadas por el interesado en las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2016...y 2017" (sic); en consecuencia, nos ha sido notificada liquidación provisional con los mismos importes que la propuesta.*

*CUARTA.- Dicha motivación es, a nuestro juicio, torticera y adolece absolutamente de lógica y sentido común. Efectivamente, si nos fijamos en el impuesto sobre sociedades de 2017 (que se acompaña y que ha sido igualmente objeto de impugnación ante el TEAR -no disponemos del número de referencia de la reclamación-), veremos que, tras aplicar las deducciones pendientes de ejercicios anteriores, aún quedaban por aplicar deducciones (por I+D+IT) por importe de 61.578,14. Es decir, en el momento en que se confeccionan las autoliquidaciones, al aplicar las deducciones sobre la cuota, lógicamente se van aplicando las de mayor antigüedad, consumiéndose primero éstas -no se piensa que se vaya a recibir una liquidación en el futuro que vaya a aumentar la base imponible y, por lo tanto, elevar el límite sobre la cuota para aplicar las deducciones- ; y si una vez aplicadas éstas no hubiesen quedado cuotas pendientes de ejercicios anteriores, evidentemente, sería correcta la regularización efectuada por la Agencia Tributaria. Pero en este caso nos hallamos precisamente con el caso contrario: la Agencia Tributaria ha regularizado (a su conveniencia, enriqueciéndose injustamente) los ejercicios 2015, 2016 y 2017 SIN APLICAR LA MÁXIMA DEDUCCIÓN POR I+D+IT SOBRE LA NUEVA BASE IMPONIBLE EXCUSÁNDOSE EN QUE EN LOS EJERCICIOS POSTERIORES -QUE TAMBIÉN REGULARIZA- YA FUERON APLICADAS DICHAS DEDUCCIONES EN LAS AUTOLIQUIDACIONES PRESENTADAS. Evidentemente. Como no podría ser de otra forma. Hacerlo de otra forma sería ilógico. ¿O nos está diciendo la Agencia Tributaria, por ejemplo, que en el ejercicio 2017 teniendo deducciones pendientes de aplicar -del propio ejercicio 2015- no las aplique y deduzca las del ejercicio 2017? Preferimos no pensarlo, ya que parece hasta ridículo atreverse a plantárselo. La realidad, sin embargo, es bien distinta; la Agencia Tributaria ha procedido a la regularización de los Impuestos sobre sociedades correspondientes a los ejercicios 2015, 2016 y 2017 y tras el aumento de las bases imponibles no ha procedido a aplicar las deducciones pendientes hasta su límite máximo, pese a constarle de las propias autoliquidaciones del sujeto pasivo que esa era su intención y, por lo tanto, debería haberlo hecho sin necesidad de que los instara mí representada. Y tras así indicárselo vía escritos de alegaciones, se escuda en que las deducciones de referencia has sido aplicadas en ejercicios posteriores. Ejercicios que, recordemos, también fueron objeto de regularización -sólo en la medida que le beneficiaba- por la Agencia Tributaria. En definitiva, entendemos que la liquidación de referencia es nula por cuanto no se aplican en la cuantía correcta las deducciones sobre la cuota a las que tendría derecho el sujeto pasivo por los motivos señalados a lo largo del presente escrito.*

*Y en su virtud, SUPLICA AL TRIBUNAL, que teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito y documentos que lo acompañan, se sirva admitirlos, teniendo por interpuesta Reclamación Económico Administrativa abreviada contra la liquidación provisional de referencia, y en su día dicte resolución por la estimándose la presente reclamación, se anule la liquidación impugnada. >*

#### **Quinto.**

Tras haber seguido el pertinente procedimiento sancionador, en el que consideró culpable la conducta por la que la entidad había dejado de ingresar la cuota regularizada mediante esa liquidación de 29/10/2019, y mediante un acuerdo sancionador de 15/01/2020 la Inspección Regional de Valencia le impuso a la entidad una sanción del art. 191 de la Ley 58/2003 .

Acuerdo sancionador frente al que la entidad interpuso el 26/02/2020 otra reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Valencia, que dio a esta segunda reclamación el n<sup>o</sup>. **46-03169-2020**.

#### **Sexto.**

Reclamaciones acumuladas n<sup>os</sup>. 46-00859-2020 y 46-03169-2020 que el T.E.A.R. de Valencia acordó estimar en parte, las dos, mediante una resolución de 17/05/2022, en cuyo Fundamento de Derecho Sexto expresó lo siguiente:

< SEXTO.-Conforme a lo expuesto, el único motivo de oposición a la regularización practicada que plantea la reclamante, es la debida corrección al alza de las deducciones practicadas en la autoliquidación, como consecuencia del aumento de la cuota íntegra que se ha derivado del incremento de la base imponible. Por tanto, procede examinar, por ser la cuestión controvertida, la procedencia o no de la aplicación en la liquidación practicada por la Administración de los créditos fiscales alegados por la reclamante.

En cuanto a la normativa aplicable al caso, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria incluyó un apartado 4 en el artículo 119 de la Ley General Tributaria que dispone:

"..."

A dicha modificación se refiere el preámbulo de la Ley disponiendo:

"..."

Por su parte, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en vigor en el ejercicio 2015 comprobado, determina en su artículo 39 incluido en el Capítulo IV "Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades" del Título VI, en su redacción vigente en dicho ejercicio, lo siguiente:

"..."

Además, la Disposición Transitoria vigésima cuarta de la LIS, en su apartado tercero, establece:

"..."

Pues bien, el artículo 119.4 de la LGT establece una limitación temporal que impide la modificación de créditos fiscales ya aplicados por la entidad en sus declaraciones una vez que se inicie un procedimiento de aplicación de los tributos. El supuesto previsto por el precepto se restringe a créditos fiscales cuya aplicación deriva de una declaración de voluntad del sujeto pasivo que puede libremente modificarse a posteriori mediante una declaración complementaria o una solicitud de rectificación.

Pues bien, a juicio de este Tribunal, el caso analizado no es el que deriva del supuesto previsto en el artículo 119.4 de la Ley General Tributaria dado que en la aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades no se establece ningún margen para la voluntad del sujeto pasivo y resultan aplicables automáticamente una vez que se cumplan las condiciones previstas normativamente, siempre contando con el límite de la cuota resultante, de modo que si la Administración regulariza su situación tributaria, produciéndose un aumento de la cuota del ejercicio, procede aplicar las deducciones acreditadas, incluso si éstas hubieran sido aplicadas en ejercicios posteriores que no estuvieran prescritos.

Por tanto, en este caso procede aplicar en el ejercicio 2015 las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Cap. IV Tít. VI y DT 24a.3 LIS) en el importe máximo admitido por la norma, elevando las cantidades aplicadas en la declaración hasta el límite máximo conjunto del 25 por ciento de la nueva cuota íntegra calculada por la Administración (artículo 39.1 de la LIS) y, en consecuencia, procede una estimación parcial de la reclamación interpuesta. >

## Septimo.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Valencia, el Director del Departamento de Inspección interpuso el 15/07/2022 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ("R.U.C."), formulando al hacerlo las siguientes alegaciones:

### <<< ANTECEDENTES FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La cuestión por la que se interpone el recurso de alzada extraordinaria se centra en determinar si procede el alza de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Cap. IV Tít. VI y DT 24ª.3 LIS) practicadas en la autoliquidación, como consecuencia del aumento de la cuota íntegra que se ha derivado del incremento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, cuando el interesado ya había aplicado esas cantidades en las autoliquidaciones ya presentadas por ese impuesto correspondiente a ejercicios posteriores.

SEGUNDO.- Antes de entrar a examinar la materia se debe considerar la naturaleza de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades practicada por el obligado tributario.

La Sentencia del TS número núm. 1404/2021, de 30 de noviembre (rec. cas. 4464/2020) determina que se entiende por "opciones tributarias" a que se refiere el art. 119.3 de la LGT. La citada sentencia concluye que la compensación o no las Bases impositivas negativas de ejercicios anteriores (BIN) es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT.

La Sentencia dice que el art. 25.1 TRLIS expresaba que las bases impositivas 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, pero que esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119.3 de la LGT. Y señala que:

"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."

Y el criterio interpretativo que sienta esta Sentencia del TS es la siguiente:

"En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases impositivas negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT".

Entendemos que el mismo criterio se puede aplicar a las deducciones del Impuesto sobre Sociedades y, en especial, a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Cap. IV Tít. VI y DT 24ª.3 LIS). Por consiguiente, esas deducciones no serían una opción tributaria, sino que se trataría del ejercicio de un derecho del contribuyente que "no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley", por lo que no se puede limitar su rectificación por el mero hecho de que la autoliquidación se presente de manera extemporánea.

En este caso, se admite que las citadas deducciones no son una opción tributaria, sino el ejercicio de un derecho, por lo que no resulta de aplicación las limitaciones contenidas en el apartado 3 del artículo 119 de la LGT.

Lo que aquí se discute es si resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 119.4 de la LGT, apartado que no se refiere a las opciones tributarias.

El artículo 119 de la LGT, titulado "declaraciones tributarias", solo regula la cuestión de las opciones tributarias en su apartado 3, mientras que los demás apartados de ese artículo tratan de otras materias distintas.

En concreto, el apartado 4 trata de si se pueden "desaplicar" cantidades de bases impositivas negativas o de deducciones ya aplicadas en autoliquidaciones previas por el propio obligado tributario.

Este apartado 4 viene a contemplar unas restricciones o limitaciones "taxativamente previstas en la ley" respecto del ejercicio del derecho del contribuyente a la compensación o deducción ya aplicadas, una vez iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos.

Por tanto, la STS de 30-11-2021 no trata sobre la interpretación del art. 119.4 de la LGT, que es el objeto del presente recurso.

TERCERO.- apartado 4 del artículo 119 de la LGT fue añadido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria, con el siguiente contenido:

"..."

Este precepto entró en vigor el día 12-10-2015, a los veinte días de la publicación de la Ley 34/2015 en el Boletín Oficial del Estado, publicación que se produjo el día 22 de septiembre de 2015.

Entendemos que el contenido del precepto es claro: si en el momento en el que se inicia un procedimiento de aplicación de los tributos -como es el caso de un procedimiento inspector o de comprobación limitada- el obligado tributario ya se ha compensado o deducido una base impositiva negativa o una deducción - que, por lo tanto, ya no se trata de una cantidad pendiente de compensación o deducción-, éste no puede pretender que se modifique la aplicación efectuada para aplicar esos importes a uno de los ejercicios objeto de la comprobación.

La citada norma aclara que el obligado tributario no puede pretender que esas cantidades estén pendientes presentando una declaración complementaria o una solicitud de rectificación tras el inicio del procedimiento de inspección. Lógicamente tampoco podría hacerlo la Administración. No podría hacerlo de oficio, dado que no tiene facultades para modificar la elección del sujeto pasivo. Y tampoco podría hacerlo a solicitud del obligado tributario, dado que ello implicaría en sí mismo una solicitud de rectificación de la declaración presentada por dicho ejercicio, que se contradice con lo dispuesto en el art. 119.4 de la LGT. Por otra parte, carecería de sentido que la norma no

permita hacer algo al obligado tributario para permitirle solicitar eso mismo en un procedimiento de comprobación en curso.

Por otra parte, el propio cambio normativo señala una de las finalidades fundamentales de esa norma: que no se alteren las posibles sanciones. A este respecto, el preámbulo de la Ley 34/2015 indicando lo siguiente respecto de dicha modificación legislativa:

"..."

Así, por ejemplo, si se regularizara la situación tributaria de un obligado tributario por el descubrimiento de ventas ocultas, la norma no permite que el interesado "desaplique" cantidades compensadas o deducidas en ejercicios siguientes para pretender aplicarlas en el ejercicio objeto de comprobación. Con esta desaplicación de cantidades para aplicarlas en los ejercicios comprobados y que pueden ser objeto de sanción, el interesado podría conseguir: disminuir la base de la sanción que le corresponde por su conducta culpable, o conseguir disminuir los porcentajes resultantes que se tienen en cuenta para la aplicación de agravantes, consiguiendo que la sanción se califique de leve, en vez de grave, o de grave en vez de muy grave, con la consiguiente disminución en el importe de la sanción, sin que hubiera cambiado nada en la conducta del contribuyente ni en su culpabilidad. De no existir esta limitación, el obligado tributario podría incluso evitar la existencia de un delito contra la Hacienda Pública, reduciendo la cuantía defraudada por debajo del límite objetivo de 120.000 euros, mediante la aplicación de cantidades a compensar o deducir que ya se había aplicado.

CUARTO.- No nos consta pronunciamientos expresos en relación con la aplicación del art. 119.4 de la LGT para las deducciones. Pero si existen algunos pronunciamientos de la aplicación de ese precepto respecto de la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores, que pueden ser ilustrativas.

La Resolución del TEAC de 3-12-2019 (RG 3967-2018) se refiere a un caso en el que la Inspección modificó al alza las bases impositivas positivas del Impuesto sobre Sociedades y el contribuyente solicitó que se procediera a la compensación de la base impositiva del ejercicio 2011 hasta el máximo legal del 25% en los ejercicios 2012 y 2013, cuando esas cantidades ya no estaban pendientes por haber sido aplicadas en la autoliquidación del ejercicio 2014.

Esta Resolución, mencionando otras anteriores, en relación con el apartado 4 del art. 119 de la LGT dice que:

"Apartado que, tratándose de B.I.N.'s procedentes de ejercicios anteriores pendientes y de un procedimiento de aplicación de los tributos, lo que viene a decir es que si como fruto de una actuación inspectora se incrementa la B.I. positiva del ejercicio previa, en el acto de liquidación ese aumento resultante del procedimiento 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»".

La Resolución del TEAC concluye que el precepto

"...; impide al OT deshacer la aplicación de créditos fiscales aplicados en un periodo, mediante declaraciones complementarias o solicitud de rectificación para aplicarlos en otro periodo distinto tras haberse iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos en relación con este otro periodo. Es decir, lo que ya tuviera aplicado o aprovechado en otros ejercicios, no cabe considerarse crédito pendiente de aplicación".

Asimismo, se refiere al art. 119.4 de la LGT respecto de BIN la Resolución del TEAC de 22-04-2021 (RG 3480-2020), referente a un caso en el que la Inspección comprueba el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 a 2012, y el contribuyente solicita durante el procedimiento inspector que se desapliquen cantidades de BIN que compensó en el ejercicio 2013 para aplicarlas a los ejercicios objeto de comprobación. La Resolución del TEAC concluye que la Inspección actuó correctamente al practicar la liquidación del IS al no existir ya en ese momento (el de la práctica de la liquidación) BIN's de ejercicios anteriores susceptibles de compensación, ya que las generadas en los ejercicios anteriores habían sido ya compensadas por el obligado en su declaración-liquidación del IS presentada con anterioridad al inicio del procedimiento inspector.

La citada Resolución del TEAC señala que no cabe aceptar la alegación del obligado obre un pretendido "orden cronológico" de compensaciones de BIN's que debería efectuar la Inspección, ya que eso sería contrario a lo que resulta del art. 119.4 de la LGT. Asimismo, TEAC señala que tampoco puede admitirse la alegación del obligado sobre que el órgano inspector debería revisar todas las aplicaciones efectuadas por el contribuyente respecto de las BIN's con base en el "principio de regularización íntegra".

La Resolución indica que:

"Y es que, contrariamente a lo señalado por el obligado, en el supuesto de que la Inspección hubiera ampliado las actuaciones al ejercicio 2013 y, en dicho ejercicio, no se realizara ajuste alguno por la Inspección, ésta no tendría que modificar el «orden cronológico» de las BIN's compensadas por el obligado en sus declaraciones, sino que únicamente incrementaría en 2013 el importe de las BIN's pendientes de compensar para ejercicios futuros ...".

Y la Resolución del TEAC concluye que:

"En definitiva, a este Tribunal Central le parece mucho más coherente el sostener que la Administración no puede nunca desaplicar -para "resucitar"- las compensaciones de BIN's aplicadas por los obligados en otros periodos, posteriores al comprobado -y aplicarlas a éste- pues eso es algo que sólo ellos, los obligados tributarios, pueden hacer, aunque eso sí, desde que entró en vigor el artículo 119.4 LGT, sólo podrán hacerlo, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias del ejercicio en el que ya hubiesen efectuado esas compensaciones, siempre que no se haya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos en el que esa desaplicación pudiera tener repercusión".

QUINTO. - La Resolución del TEAR que aquí se considera parece que entiende que en este caso no resulta de aplicación el art. 119.4 de la LGT dado que considera que: "en la aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades no se establece ningún margen para la voluntad del sujeto pasivo y resultan aplicables automáticamente una vez que se cumplan las condiciones previstas normativamente, siempre contando con el límite de la cuota resultante, de modo que si la Administración regulariza su situación tributaria, produciéndose un aumento de la cuota del ejercicio, procede aplicar las deducciones acreditadas, incluso si éstas hubieren sido aplicadas en ejercicios posteriores que no estuvieran prescritos".

Entendemos que dicha interpretación es errónea. El artículo 39 de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre (en adelante, LIS), no establece una aplicación automática de esas deducciones, sino que permite que el obligado tributario impute la cantidad que considere oportuna hasta el límite legalmente previsto. En concreto, el apartado 1 del citado art. 39 de la LIS establece que: "Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos". Esa decir, los obligados tributarios tienen el derecho o facultad ("podrán") aplicar en las autoliquidaciones sucesivas de los 15 (o 18) años siguientes las cantidades no deducidas previamente, sin indicar la causa (por insuficiencia de cuota íntegra o por voluntad del sujeto pasivo).

Asimismo, el citado apartado 1 dice que: "El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones". Luego, la única limitación que se impone al obligado tributario a la hora de aplicar las cantidades pendientes es que "no podrán exceder" conjuntamente de cierto límite de la cuota íntegra minorada. Hasta ese límite, el importe que aplique el obligado tributario depende de su elección, por lo que no se trata de una aplicación automática, sino que existe un margen para la voluntad del sujeto pasivo.

Entendemos que se trata de un caso muy similar al contemplado por el art. 26.1 de la LIS respecto de la compensación de bases imponibles negativa, que establece que "podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes" hasta un cierto límite de la base imponible previa, que no resulta de aplicación automática.

(...)

Por ello, entendemos que la interpretación que efectúa la resolución del TEAR de que las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Cap. IV Tít. VI y DT 24ª.3 LIS) son de aplicación automática es incorrecta. Luego, a estas deducciones les resultaría de aplicación el mismo criterio que a las bases imponibles negativas, que se han examinado anteriormente.

En resumen, a nuestro entender, la argumentación del TEAR es errónea. Las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades -al igual que las bases imponibles negativas- les resultaría de aplicación el art. 119.4 de la LGT, en contra de lo que mantiene la Resolución del TEAC que aquí se impugna.

SEXTO.- El criterio establecido por la Resolución del TEAR de Valencia se entiende que resulta gravemente dañosa y errónea.

Ya se ha señalado que la interpretación que efectúa dicha Resolución se entiende errónea, por lo que pasaremos a considerar que también resulta gravemente dañosa.

En efecto, el artículo 119.4 de la LGT establece que no pueden "desaplicarse" del ejercicio en el que se produjo la compensación o deducción para pretender aplicarlas a un ejercicio comprobado las cantidades ya aplicadas tanto de compensación de bases imponibles negativas como de deducciones. Pero, el criterio defendido por la Resolución del TEAR de Valencia supone que el artículo 119.4 de la LGT no resulta aplicable a las

deducciones del Impuesto sobre Sociedades, por lo que, en la práctica, supone que el artículo 119.4 de la LGT solo resulta aplicable a las BIN's. Por ello, el criterio del TEAR restringe de forma errónea el contenido del citado precepto.

Además, su incidencia es especialmente dañosa dado que ese criterio supone que, en caso en el que la Administración haya demostrado que la conducta del obligado tributario infringe la ley de forma culpable, permite que el sujeto infractor pueda reducir el importe de la sanción que legalmente le corresponde, mediante la "desaplicación" de cantidades ya utilizadas. Es decir, esa interpretación pugna contra la finalidad que dio lugar a la introducción del art. 119.4 de la LGT, de acuerdo con el propio preámbulo de la Ley que añadió dicho precepto.

En virtud de lo expuesto, se SOLICITA del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

*"De acuerdo con el artículo 119.4 de la LGT, cuando el obligado tributario ya ha aplicado las cantidades correspondientes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Cap. IV Tít. VI de la LIS) al inicio del procedimiento de comprobación o investigación, no se podrá dejar sin efecto la deducción aplicada en otro ejercicio para proceder a la aplicación, hasta el límite máximo conjunto del 25 por ciento de la nueva cuota íntegra calculada por la Administración, de esas cantidades en un ejercicio comprobado." >>>*

#### **Octavo.**

Mediante un escrito de 28/07/2022, el T.E.A.R. de Valencia notificó la puesta de manifiesto a la entidad (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) , abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que la entidad presentó en 28 de agosto de 2022, las alegaciones siguientes:

*<<<< Que por medio del presente escrito y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, formulo alegaciones contra el recurso de alzada interpuesto por la AEAT Dpto. Inspec. Financ. y Trib. Madrid contra la resolución del TEAR de Valencia 46/00859/2020*

*Todo ello en virtud de las siguientes*

#### **ALEGACIONES**

*PRIMERA: Nada que objetar respecto al relato fáctico de los hechos que realiza el órgano recurrente, pero no así con sus fundamentos de derecho.*

*SEGUNDA.- A nuestro juicio, la fundamentación jurídica del recurso de alzada que nos ocupa es, simple y llanamente, un "canto a la analogía".*

*Empieza la fundamentación diciendo "Antes de examinar la materia se debe considerar la naturaleza de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades practicada por el obligado tributario".*

*Para continuar de inmediato hablando de la Sentencia del TS número 1.404/2021 -que según la recurrente determina qué se entiende por "opciones tributarias"- (nada se dice aquí de la naturaleza de las deducciones).*

*Y tras glosar el criterio interpretativo de la Sentencia de referencia respecto a la compensación de bases impositivas negativas -que no de práctica de deducciones-, afirma que "Entendemos que el mismo criterio se puede aplicar a las deducciones del Impuesto sobre Sociedades...;Por consiguiente, estas deducciones no serían una opción tributaria, sino que se trataría del ejercicio de un derecho del contribuyente...".*

*Es decir, tras decir que hay que considerar la naturaleza de las deducciones, la Inspección relata una sentencia del Tribunal Supremo respecto a la compensación de bases impositivas negativas y, al considerar que "le viene bien" para el caso, afirma que el mismo criterio se puede aplicar a las deducciones.*

*Posteriormente se aferra a una interpretación forzada del artículo 119.4 de la L.G.T., insistiendo una y otra vez a lo largo del escrito en que la interpretación dada a la compensación de bases impositivas negativas es aplicable también a las deducciones.*

*La realidad es que el apartado cuarto del artículo 119 debe ser interpretarse dentro de la doctrina de la regularización íntegra, lo que exige que sí sea posible que la propia Administración realice esa regularización completa cambiando, si es necesario, la aplicación o deducción inicial del contribuyente.*

*Esta y no otra es la doctrina que ya expuso el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho sexto de su sentencia de 22 de noviembre de 2017, de la que lo primero que ha de destacarse es que la interpretación del artículo 119.3 de la LGT 2003 va íntimamente ligada con el principio de íntegra regularización que rige en las actuaciones inspectoras, y tanto en las de alcance general como en las de alcance parcial.*

*Debemos destacar que la Sentencia, siendo de 22 de noviembre de 2017 -es decir, ya vigente el apartado 4 del artículo 119-, si bien no se refiere directamente al mismo al no ser aplicable al caso en controversia, falla el recurso teniendo en cuenta que el supuesto de hecho era el hoy contemplado en el apartado cuarto del artículo 119.*

*Debemos destacar que el Tribunal Supremo ha dado un decisivo impulso a la doctrina de la íntegra regularización al consolidar su doctrina en las sentencias de 25 de septiembre, 10 de octubre y 17 de octubre de 2019 y expandirla en la sentencia de 13 de noviembre de 2019.*

*En esta última sentencia, se reproduce la doctrina sentada en las tres anteriores, referidas a la regularización íntegra en tributos repercutidos y se extiende esta doctrina a un caso de Impuesto sobre Sociedades en el que se asume que este criterio jurisprudencial debería haber llevado a la Administración a regularizar coherentemente la situación tributaria de dos entidades distintas para evitar que la negación de determinados gastos en una no suponga la simultánea eliminación de los ingresos correlativos en la otra. De esta manera, el principio de íntegra regularización se vuelve a poner en relación con el de prohibición del enriquecimiento injusto, completándose con la exigencia de que esa íntegra regularización sea simultánea o en unidad de acto aunque ello exija involucrar en el procedimiento a otros interesados.*

*En definitiva y como conclusión, el artículo 119.4 de la LGT debe conciliarse con la doctrina de la íntegra regularización y en consecuencia, cuando la actuación de la Administración suponga una regularización de la situación tributaria de un contribuyente, éste debe poder exigir al órgano administrativo actuante la regularización completa, incluyendo la posibilidad de aplicar cantidades o créditos fiscales que el contribuyente hubiera podido compensar o deducir.*

*En su virtud,*

*SUPLICA AL TRIBUNAL, que teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito y documentos que lo acompañan, se sirva admitirlos, por formuladas las alegaciones que constan en el cuerpo del mismo contra el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, y en su día, dicte resolución por la que desestimado el citado recurso, se declare firme la resolución impugnada del TEAR de Valencia.>>>*

## 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, 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, aprobado por el R.D. 520/2005, de 13 de mayo.

### Segundo.

El Director recurrente considera que la resolución del T.E.A.R. de Valencia no se ajustó a Derecho, y visto lo que ha alegado en su recurso, es evidente que su discrepancia puede acotarse diciendo que considera improcedente lo que el T.E.A.R. razonó de que:

*< el artículo 119.4 de la LGT establece una limitación temporal que impide la modificación de créditos fiscales ya aplicados por la entidad en sus declaraciones una vez que se inicie un procedimiento de aplicación de los tributos. El supuesto previsto por el precepto se restringe a créditos fiscales cuya aplicación deriva de una declaración de voluntad del sujeto pasivo que puede libremente modificarse a posteriori mediante una declaración complementaria o una solicitud de rectificación.*

*Pues bien, a juicio de este Tribunal, el caso analizado no es el que deriva del supuesto previsto en el artículo 119.4 de la Ley General Tributaria dado que en la aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades no se establece ningún margen para la voluntad del sujeto pasivo y resultan aplicables automáticamente una vez que se cumplan las condiciones previstas normativamente, siempre contando con el límite de la cuota resultante, de modo que si la Administración regulariza su situación tributaria, produciéndose un aumento de la cuota del ejercicio, procede aplicar las deducciones acreditadas, incluso si éstas hubieren sido aplicadas en ejercicios posteriores que no estuvieran prescritos.*

*Por tanto, en este caso procede aplicar en el ejercicio 2015 las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Cap. IV Tít. VI y DT 24a.3 LIS) en el importe máximo admitido por la norma, >*

Que, acotándolo más, consiste en que para el T.E.A.R. de Valencia lo dispuesto en ese art. 119.4 no resulta aplicable al caso <dado que en la aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades no se establece ningún margen para la voluntad del sujeto pasivo y resultan aplicables automáticamente una vez que se cumplan las condiciones previstas normativamente, siempre contando con ...>.

Una opinión el T.E.A.R. de Valencia que no se puede compartir, y ello por dos motivos totalmente independientes: (I) porque no se comparte la afirmación de que < dado que en la aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades no se establece ningún margen para la voluntad del sujeto pasivo y resultan aplicables automáticamente una vez que se cumplan las condiciones previstas normativamente, ...>; y (II) porque, aunque se compartiera, ello no enervaría el que resulte aplicable lo que dispone el art. 119.4 de la Ley 58/2003.

Dos motivos que analizamos en los dos Fundamentos de Derecho siguientes.

## **TERCERO.- El funcionamiento de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.**

Las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades han estado presentes en el Impuesto sobre Sociedades, de siempre, como uno los mecanismos que la Política tributaria incorpora para fomentar determinados sectores o facetas de la economía nacional, por la vía de incentivar la realización de determinadas inversiones y la creación de empleo; y, cuando decimos de siempre, es porque tales deducciones son un mecanismo que en lo esencial es el mismo en la actual ley del Impuesto, la Ley 27/2014, que lo era con el T.R. del R.D. Leg. 4/2004, que con su predecesora, la Ley 43/1995 y con la anterior a ésta, la Ley 61/1978. Unas deducciones que, de siempre, han funcionado con el mismo esquema esencial, que incorpora las fases siguientes:

**I.- Realización de la actividad habilitante.** La entidad ha debido comenzar por realizar las inversiones, o incurrir en los gastos, o crear el empleo que la deducción de que se trate pretenda fomentar.

**II.- Acreditación.** De haberse realizado tal actividad y cumpliéndose los requisitos exigidos en el específico caso, la entidad concernida ha podido acreditarse la deducción que le corresponda, que habrá sido un porcentaje de las inversiones y/o gastos realizados, o determinadas cantidades a tanto alzado por cada puesto de trabajo creado.

**III.- Aplicación.** Estas deducciones nunca han permitido agotar la cuota a ingresar, de suerte que sólo han podido aplicarse en su conjunto hasta un límite de la cuota; ahora bien lo que no puede aplicarse en un ejercicio queda como susceptible de aplicación para los ejercicios siguientes, bien que limitado sólo a un determinado número de ejercicios posteriores. Cuando se produce la aplicación es cuando el beneficio fiscal se disfruta, pues la aplicación efectiva de la deducción es la que minorra las cuotas "íntegra" y "diferencial", en suma lo que hay que pagar al Tesoro para satisfacer el tributo.

**IV.- Consolidación.** Lo normal ha sido que estas deducciones hayan exigido el mantenimiento durante un determinado número de años de las inversiones, las actividades o los puestos de trabajo creados; de suerte que, hasta que no hayan transcurrido esos períodos desde la acreditación, el derecho a disfrutar de la deducción de que se tratara no queda perfeccionado.

### **Unas deducciones cuyo disfrute ha tenido de siempre y en todas esas fases "carácter voluntario".**

Pues, nunca, en ningún caso y en ningún momento, la simple realización de alguna de las que hemos denominado actividades habilitantes ha exigido, y ni siquiera permitido, acreditar la deducción sin contar para ello con la aquiescencia de la entidad de que se tratara.

Y, habiendo realizado tal actividad y cumpliendo con los requisitos preceptivos, una vez que la entidad concernida hubiera decidido disfrutar de la deducción y hubiera acreditado para ello un determinado importe, ni el art. 25 de la Ley 61/1978, ni el art. 37 de la Ley 43/1995, ni el art. 44 del T.R. (R.D. Leg. 4/2004), ni tampoco el art. 39 de la Ley 27/2014, han exigido nunca que la deducción tenga que disfrutarse necesariamente en un determinado ejercicio; siempre ha habido ciertos ejercicios en los que se podía disfrutar, más allá de estos el derecho se perdía, pero en esos ejercicios la normas citadas jamás han establecido que debiera disfrutarse en uno o en otro.

Amén de que, en consonancia con lo expuesto, una entidad siempre ha podido no disfrutar de una deducción de éstas que hubiera acreditado; algo -el no disfrutarla- que siempre ha podido hacer, por la sencilla razón de que ninguna norma ha establecido nunca el que se la pudiera obligar a tener que disfrutarla.

Y otro tanto ocurre con el orden para el disfrute de las diferentes deducciones que han ido existiendo, porque ninguna de esas normas ha dicho nunca que necesariamente determinada (s) deducción (ones) para incentivar la realización de determinadas actividades tuvieran que disfrutarse antes o después que otra (s) de esas deducciones.

Que es algo que está así presente también en la actual ley del impuesto, la Ley 27/2014, tanto en su art. 39.1 como en su D.T. vigésima cuarta.3:

*"1. Las deducciones previstas en el presente capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este título.*

*Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades*

correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

a) En las entidades de nueva creación.

b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones."

"3. Las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho período impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de esta Ley. El límite establecido en el referido artículo 39 se aplicará, igualmente, sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite."

De la dicción literal de esos preceptos considera este Tribunal que no se sigue lo que el T.E.A.R. de Valencia entiende, por lo que no se comparte lo que dice de que:

< dado que en la aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades no se establece ningún margen para la voluntad del sujeto pasivo y resultan aplicables automáticamente una vez que se cumplan las condiciones previstas normativamente, siempre contando con el límite de la cuota resultante, de modo que si la Administración regulariza su situación tributaria, produciéndose un aumento de la cuota del ejercicio, procede aplicar las deducciones acreditadas, incluso si éstas hubieren sido aplicadas en ejercicios posteriores que no estuvieran prescritos. >.

#### CUARTO.- Los efectos de lo que dispone el art. 119.4 de la Ley 58/2003.

El segundo de los dos motivos que hay para rechazar lo resuelto por el T.E.A.R. de Valencia se basa exclusivamente en lo que dispone el art. 119.4 de la Ley 58/2003, y es sin duda el más relevante de cara a lo que el Director recurrente pretende con su recurso; y es, además, un segundo motivo que funciona con total independencia del anterior.

Ese apartado 4 del art. 119 "Declaración tributaria" de la Ley 58/2003 dispone que:

"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 4 que fue introducido en ese art. 119 por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en vigor a partir del 12/10/2015, de acuerdo con el cual, **un obligado tributario que esté siendo sometido a unas actuaciones inspectoras de unos determinados períodos no puede desaplicar unas deducciones que tenga ya aplicadas en cualquier período que sea, con la pretensión de que tras esa desaplicación esas deducciones -"desaplicadas" o "resucitadas"-le sean aplicadas por la Inspección en alguno de los períodos alcanzados por las actuaciones de que se trate.**

El que eso es así, es diáfano.

Y para ello vale con apelar a la literalidad de ese precepto (de ese segundo inciso del apartado 4) interpretado con el primero de los cánones hermenéuticos -arts. 12.1 de la Ley 58/2003 y de ahí el art. 3.1 del Código civil-, que exige interpretar las normas tributarias "*según el sentido propio de sus palabras*". Interpretación y funcionamiento de lo dispuesto por ese precepto en el sentido que este Tribunal viene exponiendo que atiende al **principio de legalidad**, porque no supone más que aplicar la literalidad de una norma con rango de ley, que es además una norma específicamente tributaria, y que forma parte de la Ley 58/2003, General Tributaria que, como su Exposición de Motivos comienza diciendo:

*"La Ley General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes."*

Por ello, lo que se acaba de exponer es aplicable a las "*Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades*" del Capítulo IV del Título VI "Deuda tributaria" de la Ley 27/2014, y también -ex. su D.T. vigésima cuarta de esa ley- a las deducciones de ese tipo provenientes de ejercicios anteriores.

En la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, que fue la que incorporó ese apartado 4 al art. 119 de la Ley 58/2003, de tal modificación se dice lo siguiente:

*"Se señala expresamente 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, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida."*

Con lo que, evitar que los obligados tributarios pudiesen alterar la calificación de las infracciones eventualmente cometidas, sería una de las finalidades .

Pero a ese apartado 4 del art. 119 pueden encontrarse otras finalidades o, si se quiere, otros efectos como los siguientes.

Si se repara en lo que se expone a continuación, lo dispuesto por ese apartado 4 del art. 119, interpretado y con el funcionamiento que se han explicado, sirve a los principios constitucionales de "**seguridad jurídica**" (art. 9.3 C.E.) y de "**eficacia administrativa**" (art. 103.1 C.E.); pues, aplicando el generalizado sistema de autoliquidación e ingreso que protagoniza el sistema tributario español, los obligados tributarios van declarando y autoliquidando sus obligaciones tributarias conforme van transcurriendo los sucesivos períodos tributarios para ello establecidos, y también pueden modificar lo que en su día declararon y autoliquidaron; sin embargo, como luego la Administración puede llegar a revisar alguno de esos períodos, ese art. 119.4 lo que hace es impedir el ejercicio de tales posibilidades modificativas mientras esa intervención administrativa esté en marcha, pues, si así no fuera, podría entrarse en una inacabable espiral, si se permitiera que cuando tal intervención administrativa estuviese cerca de acabar los obligados pudiesen alterar algunos elementos objeto de esa intervención, por la vía de modificar deducciones ya aplicadas en determinados períodos; además, esa prohibida por el art. 119.4 desaplicación por los obligados de deducciones previamente aplicadas para aplicarlas en las liquidaciones a dictar, es una práctica que, de permitirse, podría a su vez generar a su vez modificaciones en cascada, si esas desaplicaciones generaran en los períodos en que se producen la posibilidad de aplicar otras que, a su vez, tuviesen que desaplicarse de otros períodos distintos; y, finalmente, ese art. 119.4 impide también que la Administración tributaria tenga que incidir en más períodos tributarios que los que deban ser alcanzados por las actuaciones inspectoras que se estén llevando a cabo.

**La entidad** que interpuso la reclamación cuya resolución ha recurrido el Director de Inspección, en las alegaciones que nos ha presentado (Antecedente de Hecho octavo) para oponerse al recurso del Director, utiliza como argumento fundamental el siguiente:

*< La realidad es que el apartado cuarto del artículo 119 debe ser interpretarse dentro de la doctrina de la regularización íntegra, lo que exige que sí sea posible que la propia Administración realice esa regularización completa cambiando, si es necesario, la aplicación o deducción inicial del contribuyente. >*

Pues bien, el funcionamiento del art. 119.4 en el sentido que este Tribunal viene exponiendo **nunca puede violentar el principio de regularización íntegra**, por definición.

El principio de regularización íntegra abomina el que unas determinadas partidas regularizadas en unos períodos inspeccionados y que pudieran repercutir a favor del obligado en otros no alcanzados por las actuaciones, no fuesen objeto de tratamiento en esos otros períodos.

Algo que en el funcionamiento del precepto que nos ocupa no puede darse, porque, para que entre en juego el segundo inciso del art. 119.4, lo que se exige inexcusablemente es justamente todo lo contrario, que las deducciones concernidas estén ya aplicadas de antes, con lo que en ningún caso podrían quedar inaplicadas, que es lo que repugna al principio de regularización íntegra, y lo que, en su caso, ese principio viene a solucionar, que partidas que minoran la tributación y que han sido expulsadas como tales de un determinado período, no sean acogidas en otro (s) en que pudiera (n) ser minoradoras de lo que se deba tributar en el mismo. Nos queda por mencionar una cuestión.

El mandato de ese art. 119.4, de que después del inicio de un procedimiento de aplicación de los tributos, los obligados no pueden modificar por sí mismos las cantidades pendientes de deducción mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación, podría argumentarse que es un mandato dirigido a los obligados tributarios, y no dirigido a la Administración; a la vista de lo cual y siguiendo con ese argumento, lo que los obligados sí que podrían hacer sería instar y exigir de la Administración que fuera ella la que modificara las cantidades pendientes de deducción, de suerte que la Administración estuviera obligada a hacerlo.

Un argumento al que no se le aprecia justificación alguna; porque, si los obligados pudieran instar y exigir de la Administración que tuviera que modificar las cantidades pendientes de compensación o deducción -para "resucitarlas"-, de suerte que la Administración estuviera obligada a hacerlo, qué sentido tendría que eso mismo no pudieran hacerlo los obligados por sí solos, en un sistema que no hace más que fomentar y ensanchar la práctica de las autoliquidaciones, de la que habla la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003; con lo que, parece mucho más coherente, el sostener que la Administración no puede nunca desaplicar -para "resucitar"- las deducciones ya aplicadas en cualesquiera períodos, algo que sólo ellos pueden hacer, aunque eso sí, sólo pueden hacerlo siempre que no se haya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos en el que esa desaplicación pudiera tener repercusión.

Por todo ello,

Este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, en el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la A.E.A.T.,

## ACUERDA

**ESTIMARLO**, y fijar como criterio al respecto el siguiente:

**Cuando esté ya iniciado un procedimiento de inspección que alcance a determinados períodos del I. s/ Soc., atendiendo a lo que dispone el art. 119.4 de la LGT, el obligado objeto de esas actuaciones no podrá desaplicar las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Cap. IV del Tít. VI de la LIS) que haya ya aplicado previamente en cualquier período que sea.**

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas