

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE AUTOLIQUIDACIONES

Compensación de bases imponibles negativas y presentación extemporánea de autoliquidaciones

La aplicación rigurosa que la Administración tributaria hace del criterio establecido por el Tribunal Económico Administrativo Central ("TEAC") en su resolución de abril de 2017, que amplía el concepto de "opción tributaria" a la compensación de bases imponibles negativas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, está motivando procedimientos de comprobación que infringen principios básicos del ordenamiento tributario, tales como el principio de tipicidad o el de capacidad económica, al denegar el ejercicio de este derecho en casos de presentación extemporánea de la autoliquidación.

PALABRAS CLAVE

Opciones tributarias, Compensación de bases imponibles negativas, Impuesto sobre sociedades, Autoliquidaciones extemporáneas.

Offsetting of tax loss carry-forwards and late submission of the tax return

The rigorous application by the Spanish tax authorities of the criterion stated by Economic Administrative Court Central ("TEAC") in its resolution of April 2017, which expands the concept of "tax option" to the offsetting of tax loss carry-forwards within the framework of the Corporate Income Tax, is producing tax inspection procedures which break basic principles of the taxation system (i.e., "principio de tipicidad" or "principio de capacidad económica), by the refusal of this right in cases of late submission of the tax return.

KEY WORDS

Tax options, Offsetting of tax loss carry-forwards, Corporate income tax, Late submission of tax returns.

Fecha de recepción: 1-10-2018

Fecha de aceptación: 18-10-2018

1 • INTRODUCCIÓN

En los últimos meses la Administración tributaria ha comenzado a aplicar el criterio acuñado por el Tribunal Económico-Administrativo Central ("TEAC") en su resolución de 4 de abril de 2017, dando lugar a situaciones muy controvertidas y gravosas para el contribuyente.

En la citada resolución, el TEAC considera que la compensación de bases imponibles negativas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades ("IS") es una "opción tributaria" de las reguladas en el artículo 119.3 de la LGT, en tanto que la Ley permite al sujeto pasivo escoger entre compensar o no dichas bases en su autoliquidación del IS y, en su caso, el importe que desea compensar. Como consecuencia de esta calificación, se aplica lo establecido en el artículo 119.3 de la LGT, según el cual: "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 decir, las bases imponibles negativas deben compensarse en el momento de la presentación de la autoliquidación del IS sin posibilidad alguna de rectificación posterior, salvo que esa modificación se realice en el período reglamentario para presentar la declaración, como se prevé en el artículo 119.3 de la LGT.

Atendiendo a esta calificación, la resolución del TEAC contempla los siguientes supuestos:

- (i) Si el contribuyente ha calculado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar, el TEAC considera que no ejercitó opción alguna, dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio, y por tanto podrá optar posteriormente por su compensación (vía rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento).
- (ii) Si el contribuyente decide deducirse hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada, el TEAC considera que debe entenderse no que el contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación, mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe no compensado en su autoliquidación.

- (iii) Si el contribuyente, aun determinando una base imponible previa a la compensación positiva, decide no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo, el TEAC considera que el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las bases imponibles negativas compensables, lo que determina que posteriormente —ya fuera de plazo— no pueda rectificar su opción (sea vía rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento).
- (iv) Por último, si el contribuyente no hubiera presentado autoliquidación estando obligado a ello, el TEAC entiende que, con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, el interesado no ejerció derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, *optando por su total diferimiento, de manera que transcurrido el periodo reglamentario de declaración no podrá rectificar su opción* (sea vía rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento).

Como adelantamos, las consecuencias de este criterio, que no deja de ser la interpretación subjetiva de una voluntad interna del propio contribuyente, pueden resultar gravemente dañinas y atentar contra algunos de los principios más básicos del sistema tributario.

2 · EL CONCEPTO DE OPCIÓN TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 119.3 DE LA LGT

Ante la ausencia de definición legal del concepto de “opción tributaria”, ha sido entendimiento común de la doctrina que nos encontramos ante un derecho de opción cuando la aplicación de un presupuesto de hecho normativo al presupuesto de hecho real no conduce necesariamente a una consecuencia jurídica, sino a una opción o elección por parte del obligado tributario de la consecuencia jurídica aplicable de entre las posibles, acudiéndose con frecuencia al concepto civil de obligaciones alternativas para explicar el concepto de opciones tributarias (Ana María Juan Lozano: “De nuevo sobre las opciones tributarias: Los límites del artículo 119.3 LGT y el principio de capacidad económica; aspectos pendientes en la jurisprudencia”, *Elderecho.com*, 6 de noviembre de 2017, citando a A. Cayón Galiardo: “Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente”, *Técnica*

Tributaria, n.º 85, 2009, págs. 9 y ss.). Es decir, nos encontraríamos ante una opción cuando el contribuyente, manifestando expresamente su voluntad, puede elegir distintas consecuencias jurídicas.

Según algunos autores (Salvador Montesinos Oltra o Ana María Lozano), las opciones tributarias:

- son un derecho concedido al contribuyente, asimilable al *ius eligendi* característico de las obligaciones alternativas en Derecho civil;
- se ejercen en función de una determinada situación de sujeción tributaria existente o inminente, es decir, se ha producido ya el hecho imponible o va a producirse;
- son establecidas por Ley;
- el contribuyente ha de encontrarse en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto en cuestión; y,
- la decisión adoptada en ejercicio de la opción vincula tanto al contribuyente como a la Administración.

Estos serían los rasgos esenciales que concurren en algunos de los supuestos clásicos de opción tributaria enumerados por el propio TEAC en su Resolución 508/2008 de 18 de diciembre de 2008 (rec. 3277/2006), supuestos como la elección entre el régimen de tributación conjunta o individual en el IRPF, la elección del régimen de tributación en grupo de consolidación fiscal en el IS, la selección del criterio de cobro o de devengo para la imputación de ingresos en el IRPF o la posibilidad de elegir entre la compensación o devolución respecto de la cuota diferencial negativa del último periodo anual en el IVA (*vid.* TEAC Resolución 226/2002 de 11 de septiembre de 2002, rec. 1216/2000, o TEAC Resolución 6/2005 de 19 de enero de 2005, rec. 3583/2002).

Esta resolución del TEAC de 2008 hace especial hincapié en dos características de las opciones tributarias:

- (i) La necesidad de que se regulen y establezcan por Ley. Según el TEAC, la ausencia de una regulación de alcance general en materia de opciones tributarias “*obliga a acudir a la regulación específica de cada concreta opción, y al contexto en el que se debe ejercer, para concretar cuál es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización —o no— de ella*”.

- (ii) La necesidad de que toda opción que corresponda ejercer al contribuyente como manifestación de la voluntad individual sea “*exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza, que haga posible el conocimiento de su existencia por los terceros a quienes pueda afectar*”.

En definitiva, resulta condición necesaria en toda opción tributaria la existencia de alternativas excluyentes que requieran una elección por parte del contribuyente, pero lo primordial es que esa elección vaya ligada a un acto de voluntad entendido como un juicio de valor subjetivo. En el concepto de qué debemos entender como juicio subjetivo se encuentra la clave para distinguir entre una opción tributaria, como facultad del contribuyente, y una mera actuación realizada en cumplimiento de la obligación de liquidar de cada sujeto pasivo, “(…) *sólo debe tener la consideración de manifestación de la voluntad el derecho que pueda obedecer en su ejercicio a motivaciones subjetivas que la norma no puede prejuzgar o a estimaciones sobre eventuales hechos y efectos jurídicos inciertos o sobre terceros distintos del optante*” (Salvador Montesinos Oltra: “El concepto de opción tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 176, octubre-diciembre de 2017).

En su resolución de 4 de abril, el TEAC acude a las definiciones acuñadas por el *Diccionario de lengua española* (RAE), que define el término *opción* como ‘libertad o facultad de elegir’ o ‘derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico’, y por el *Diccionario del español jurídico* (RAE), según el cual una *opción* es el ‘derecho a elegir entre dos o más alternativas’, y se apoya en ella para ampliar el concepto de *opción* a todo supuesto en el que el obligado tributario hace uso de algún incentivo ofrecido potestativamente por el ordenamiento tributario, en este caso concretamente a la compensación de bases imponibles negativas, sin más razonamiento que “*el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de “opción” antes definido*”.

3 · LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

El artículo 26 de la LIS establece que las bases imponibles negativas generadas en ejercicios ante-

riores “*podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes*”.

La expresión “*podrán ser compensadas*” ha permitido al TEAC entender el ejercicio de este como una cuestión potestativa y no imperativa. No obstante, si atendemos a los elementos que caracterizan la opción tributaria, podemos concluir que la compensación de bases imponibles negativas *no supone para el sujeto pasivo un juicio subjetivo en el que este tenga que valorar su situación y las consecuencias que tendrá su elección*, sino que más bien, atendiendo a un hecho objetivo, el devengo del IS con una base imponible determinada, liquida el impuesto compensando los créditos que ha generado en el pasado y que no han podido ser aprovechados, precisamente porque el propio sistema de liquidación del impuesto lo establece así.

Por tanto, la compensación de bases imponibles negativas no es más que un mecanismo utilizado por el legislador para gravar correctamente la capacidad económica que el contribuyente manifiesta a lo largo de su vida como tal, y en las personas jurídicas concretamente hasta el momento de su extinción.

En consonancia con este razonamiento, la jurisprudencia ha venido considerando que “*la mención por parte del contribuyente en su declaración inicial de la aplicación de un determinado beneficio fiscal, no puede considerarse como una opción, ni por ende, su omisión como una renuncia a dicho beneficio*”, de forma que “*la aplicación de [ese beneficio fiscal] no puede ser calificada como el ejercicio de una opción concreta cuyo ejercicio y declaración expresa se imponga en el momento de la presentación de la declaración del Impuesto o en el plazo de presentación en periodo voluntario*” (vid. sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia 312/2009 y 358/2009, de 8 y 22 de abril de 2009. En particular, para el caso de la compensación de las bases imponibles negativas, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 25 de enero de 2015 ha negado que se trate de una opción fiscal de las del artículo 119.3 de la LGT).

En definitiva, la compensación de bases imponibles negativas es un elemento de cuantificación de la base imponible del IS y calificarla como opción tributaria sería tanto como asumir que, cuando el obligado tributario no compensa una determinada cuantía, opta por asumir una tributación superior a la que le correspondería de haber liquidado correctamente el impuesto, algo que presumible y razonablemente será ajeno a su voluntad.

4 · LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN DECLARACIONES EXTEMPORÁNEAS

Como decíamos al comienzo, el criterio sentado por el TEAC en su Resolución de 4 de abril de 2017 está suscitando gran controversia no ya solo por la calificación como opción tributaria de la compensación de bases imponibles negativas, sino por la interpretación que se hace del artículo 119.3 de la LIS cuando el ejercicio de la opción tiene lugar en una autoliquidación presentada de forma extemporánea.

Recordemos que para el TEAC, cuando el sujeto pasivo presenta su autoliquidación extemporáneamente, está optando de manera implícita *por el total diferimiento* de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores, es decir, el Tribunal presume que la intención de la sociedad es la de compensar esas bases imponibles en futuras declaraciones. Concretamente su razonamiento es que *“con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante (...)”*.

Esta conclusión es llamativa no solo por su relevancia práctica, sino por la interpretación de la aplicación del propio artículo 119.3 de la LGT, pues, aun admitiendo que la compensación de bases imponibles negativas fuese una opción tributaria (lo que entendemos totalmente desacertado), lo que impide este precepto es la rectificación de una opción previamente ejercitada, pero en modo alguno obliga a que el ejercicio de esas opciones se haga dentro del periodo voluntario de declaración, ni prohíbe su ejercicio extemporáneo. De hecho, el propio TEAC, en relación con el ejercicio de la opción entre la devolución del saldo negativo de IVA o la compensación en ejercicios futuros que debe ejercitarse en la autoliquidación del último periodo del ejercicio, ha entendido de forma reiterada que *“la cuestión que plantea el expediente es la relativa a si el incumplimiento del plazo para la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año impide el ejercicio*

de la opción por la devolución del saldo negativo resultante de la misma, debiendo quedar el mismo a compensar en ejercicios futuros. (...) el requisito legal y reglamentario es únicamente que la solicitud se formule en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación del año, sin que a la presentación fuera de plazo de ésta quepa atribuirle una consecuencia no prevista y tan grave como la de impedir el ejercicio de un derecho reconocido en la Ley” (Resoluciones de 10 de abril de 2002 [R.G. 2212/00], 22 de mayo de 2002 [R.G. 5342/00], 11 de septiembre de 2002 [R.G. 1216/00], 21 de octubre de 2002 [R.G. 4764/00] y 19 de diciembre de 2005 [R.G. 3583/02]).

Por tanto, cuando un sujeto pasivo del IS elabora su autoliquidación y compensa bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación se produzca fuera del plazo reglamentario, la voluntad manifestada sería inequívoca y por tanto válida: *que se compensen bases imponibles negativas por importe suficiente para dejar a cero la base imponible del IS*.

En los supuestos de presentación extemporánea de autoliquidación, la actuación del obligado tributario en modo alguno debería verse limitada por lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT, en la medida en que aquí ni siquiera ha existido una rectificación de un importe de bases imponibles negativas previamente consignadas en la declaración para su compensación que pueda llevarnos a aplicar lo dispuesto en el citado precepto.

4.1 · ¿Qué pasa cuando la autoliquidación presentada de manera extemporánea es la última de la vida societaria del contribuyente?

El criterio del TEAC aplicado de forma rigorista por los órganos de gestión o inspección tributaria puede conducir a situaciones kafkianas en la práctica. Es el caso, por ejemplo, de una sociedad que se disolvió y liquidó en un ejercicio que concluye el 30 de junio y que por error en el cómputo del plazo reglamentario de presentación de autoliquidación de IS presentó la autoliquidación el 25 de enero en lugar del 24. Recordemos que, según el artículo 124 de la LIS, *“La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo”*; la norma no concreta si el cómputo de meses debe realizarse de “fecha a fecha” o por meses naturales. En este caso se computaron meses naturales, de manera que se consideró que el plazo de 6

meses posteriores a la finalización del periodo impositivo finalizaba el 31 de diciembre de 2016, por lo que, sumando los 25 días naturales, se consideró que la fecha límite para la presentación de la declaración de IS era el 25 de enero de 2017.

Esta sociedad, que había generado un importe significativo de bases imponibles negativas, en el último ejercicio de su vida societaria obtuvo una considerable base imponible positiva. La Administración, citando la resolución del TEAC, considera que la presentación extemporánea determina el ejercicio de la opción en el sentido de no compensar ningún importe y que, transcurrido el plazo reglamentario, dicha opción no se puede rectificar, denegando totalmente la compensación de las bases imponibles negativas, que además, en este caso, cuadruplicaban el importe de la base positiva del último ejercicio.

Esta aplicación extrema del criterio del TEAC termina en un auténtico “sinsentido”, pues, según el propio Tribunal, cuando el interesado no ejercita el derecho a compensar en el periodo reglamentario está “*optando por su total diferimiento*”, pero ¿cómo puede presumirse que la voluntad del contribuyente es diferir totalmente la compensación de bases imponibles negativas a ejercicios futuros si la autoliquidación extemporánea es la última declaración de la vida de la sociedad?

En este caso se pone de manifiesto que la conclusión de la Administración estira el criterio del TEAC creando situaciones altamente gravosas para el contribuyente, y que, en cualquier caso, pretenden ser evitadas por la propia normativa tributaria, que facilita la aplicación por el contribuyente de sus bases imponibles negativas en el ejercicio de su extinción o liquidación sin ningún tipo de límite (artículo 26.4 LIS).

En definitiva, la denegación a una sociedad de la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores en el último ejercicio de su vida societaria puede llevar a que el sujeto pasivo soporte un gravamen muy superior a la capacidad económica manifestada a lo largo de su existencia y, por tanto, la aplicación del criterio del TEAC puede llegar a atentar contra principios del sistema tributario tan básicos como el de tipicidad y el propio de capacidad económica.

La prohibición del ejercicio de un derecho reconocido en el ordenamiento jurídico por el hecho de ejercitarse en una declaración presentada de forma extemporánea no puede ser establecida por vía

interpretativa. En este sentido, la prohibición de ejercitar derechos reconocidos por el ordenamiento al presentar una declaración extemporánea constituiría una suerte de sanción indirecta a la presentación extemporánea de autoliquidaciones que debería respetar en todo caso el principio de tipicidad que rige en el ámbito sancionador.

La infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico viene tipificada en el artículo 198 de la LGT, y su única sanción es la de una multa pecuniaria fija de 200 euros, que se reduce a la mitad si la autoliquidación se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración. La falta de presentación en plazo de una declaración no se sanciona en nuestro ordenamiento con la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario ofrece a los obligados tributarios y así lo ha entendido el propio TEAC (Resoluciones de 10 de abril de 2002 [R.G. 2212/00], 22 de mayo de 2002 [R.G. 5342/00], 11 de septiembre de 2002 [R.G. 1216/00], 21 de octubre de 2002 [R.G. 4764/00] y 19 de diciembre de 2005 [R.G. 3583/02]). Cuando el ordenamiento quiere vincular el ejercicio de un derecho a la presentación en plazo de la declaración se establece así de forma clara y expresa en el ordenamiento. Sería el caso, por ejemplo, de lo dispuesto en el art. 29 del Decreto Legislativo 1/2006 de Extremadura (texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos), que de forma expresa y clara dispone que de no optar por los beneficios fiscales dentro del periodo voluntario de declaración se entiende que renuncia a ellos. Sin embargo, esto no ocurre con el derecho a compensar las bases imponibles negativas.

Por tanto, la denegación del derecho a compensar las bases imponibles negativas cuando se produce la presentación extemporánea de la autoliquidación implica una infracción del principio de tipicidad y, además, en aquellos casos en los que la denegación se produce en el último ejercicio social de la sociedad (i. e., liquidación), infringe el *principio de capacidad económica* que rige el sistema tributario y que pretende ser protegido por el propio artículo 26.4 de la LIS.

5 · CONCLUSIONES

- (i) En ausencia de una definición legal del concepto de “opción tributaria”, este se define doctrinalmente como un derecho concedido al

contribuyente por Ley que le permite elegir entre varias consecuencias jurídicas posibles manifestando expresamente su voluntad.

- (ii) La compensación de bases imponibles negativas es un mecanismo empleado por el legislador para gravar correctamente la capacidad económica del contribuyente, es decir, es un elemento para determinar la cuota tributaria, por lo que calificarla como “opción tributaria” sería tanto como asumir que cuando el obligado tributario no compensa una determinada cuantía está eligiendo someterse a una tributación superior a la que le correspondería, lo que es razonablemente ajeno a su voluntad.
- (iii) El criterio establecido por el TEAC en su resolución de abril de 2017 amplía el concepto de “opción tributaria” a toda situación del ordenamiento tributario que implique una actuación o decisión adoptada por el contribuyente con algún tipo de consecuencia jurídica.
- (iv) La resolución del TEAC contempla una serie de situaciones en las que se analiza y presume cuál es la voluntad que subyace en la actuación del contribuyente en relación con la compensación de bases imponibles negativas, y se concluye que, cuando no se presenta la autoliquidación en plazo, se está optando por el “total diferimiento” de la compensación de dichas bases.
- (v) La aplicación rigurosa de esta interpretación de la voluntad implícitamente manifestada por el contribuyente puede llevar a situaciones extravagantes en las que se deniegue a una sociedad la compensación de bases imponibles negativas en el último ejercicio de su vida societaria, dañando el principio de capacidad económica y el de tipicidad inherente al ámbito sancionador.

NIEVES SÁNCHEZ GIL*

* Abogada del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid)