



Roj: **STSJ CANT 430/2020 - ECLI: ES:TSJCANT:2020:430**

Id Cendoj: **39075330012020100136**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Santander**

Sección: **1**

Fecha: **11/05/2020**

Nº de Recurso: **267/2019**

Nº de Resolución: **137/2020**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **CLARA PENIN ALEGRE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA nº 000137/2020

Ilma. Sra. Presidenta en funciones

Doña Clara Penín Alegre

Ilmas. Sras. Magistradas

Doña María Esther Castanedo García

Doña Paz Hidalgo Bermejo

En la ciudad de Santander, a once de mayo de dos mil veinte.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el recurso número **267/19**, interpuesto por la entidad Compañía Hostelera Otavi S.A. , parte representada por el Procurador Sr. Don José Miguel Ruiz Canales y defendida por el Letrado Sr. Don Ramón Cobo Rivas, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, representado y defendido por el Abogado del Estado.

La cuantía del recurso quedó fijada en 34.187,03 €.

Es Ponente la Ilma. Sra. Doña Clara Penín Alegre, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El recurso figura que tuvo entrada en la Sala el día 3 de octubre de 2019 impugnándose con él la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de fecha 3 de septiembre de 2019 por la que se desestima la reclamación con relación al acuerdo de liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2015, sobre la compensación de bases negativas de periodos anteriores.

SEGUNDO: En su escrito de demanda, la parte actora interesa de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad de la actuación combatida, por ser contraria al ordenamiento jurídico.

TERCERO: En su escrito de contestación a la demanda la Administración demandada solicita de la Sala la desestimación del recurso, por ser conforme a Derecho el acto administrativo que se impugna.

CUARTO: Practicados los trámites requeridos, se señaló fecha para la deliberación, votación y fallo en fecha posterior a la declaración del estado de alarma, habiéndose procedido a su defectiva deliberación durante este periodo vía telemática.

FUNDAMENTOS DE DERECHO



PRIMERO: Es objeto del presente recurso la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de fecha 3 de septiembre de 2019 por la que se desestima la reclamación con relación al acuerdo de liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2015, sobre la compensación de bases negativas de periodos anteriores.

La resolución entiende que al no presentar en el plazo la autoliquidación, en cuanto a la aplicación de bases imponibles negativas al ejercicio, lleva a entender que difiere su compensación, pues de otra manera sólo habría que entender que se van a compensar las bases imponibles negativas, sino también qué importe se va a compensar, esto es, si se va a agotar el importe de las bases imponibles negativas pendientes o no se van a agotar. Siendo la compensación de bases imponibles negativas una opción, ésta solo puede ser ejercitada en plazo.

SEGUNDO: Por la parte actora se esgrime que la compensación de bases imponibles es el sistema utilizado por el legislador para atender correctamente al principio de capacidad económica que el contribuyente manifiesta a lo largo de su vida, en este caso las personas jurídicas, hasta su extinción. Entiende 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 (Valencia de 25 de Enero de 2015, Galicia 312/2009 y 358/2009, de 8 y 22 de Abril de 2009). Además, el propio art. 26 de la Ley del Impuesto de Sucesiones establece que las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores podrán ser compensadas por las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes. El criterio utilizado por el Tribunal Económico Administrativo en su resolución de fecha 4 de Abril de 2017 suscita gran controversia, no sólo ya por la calificación como opción tributaria de la compensación de bases imponibles negativas, sino por la interpretación que se hace del art. 119.3 de la LGT cuando el ejercicio de la opción tiene lugar en una autoliquidación presentada de forma extemporánea. Además, no existe norma alguna que determine que el ejercicio de tal opción se haga dentro del periodo voluntario de declaración, ni se prohíbe su ejercicio extemporáneo. Y así lo ha entendido respecto de la compensación en el IVA (resoluciones de fecha 10 de Abril de 2002, 22 de Mayo de 2002, 11 de Septiembre de 2002, 21 de Octubre de 2002 y 19 de Diciembre de 2005). La propia Ley General Tributaria contempla cual es la infracción que se comete por no presentar en plazo autoliquidaciones o liquidaciones sin que se produzca perjuicio económico, viniendo tipificada en el art. 198 de aquella Ley y su única sanción es la de una multa pecuniaria fija de 200 € que se reduce a la mitad si la autoliquidación se presenta fuera de plazo sin requerimiento previo de la administración. La entidad ahora recurrente no había ejercitado opción de ningún tipo, por lo que por tanto tampoco ejercitaba ningún tipo de rectificación, sino lo que se hizo fue, con la propia declaración presentada, ejercitar su derecho y optó precisamente por la compensación. La interpretación administrativa infringiría manifiestamente el contenido del art. 14 de la propia Ley General Tributaria cuando recoge la prohibición de la analogía.

TERCERO: Por la Administración se parte del hecho de que la normativa del impuesto sobre sociedades permite compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores con una serie de requisitos. Esta posibilidad se encuentra dentro del capítulo V "reducciones en la base imponible" del título IV de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, artículo 26. Pero de acuerdo con el régimen de gestión del impuesto, la compensación debe ser realizada por el propio contribuyente al confeccionar su propia declaración, en la que determinará la base imponible y calculará la deuda correspondiente (arts. 124 y 125 LIS). La compensación de estas bases imponibles negativas se configura como una verdadera *opción* del contribuyente, que debe ejercitar al presentar la declaración de cada ejercicio impositivo concreto. El contribuyente es el que decide si aplicarla en un concreto ejercicio o no (SAN, Sección 2ª, nº 315/2016, de 30 junio, rec. 315/2014 afirma este carácter de opción ejercitable dentro del plazo legal). En caso contrario, esa opción se deberá entender como no ejercitada para ese periodo impositivo concreto, sin perjuicio de que pueda ejercitarse en ejercicios y declaraciones posteriores. Se trata de una opción que está modulada desde el punto de vista material, con los límites cuantitativos que fija el art. 26 LIS, y desde el punto de vista formal, ya que la opción debe ejercitarse en la declaración presentada en el plazo fijado en la Ley. La compensación ni se aplica *ipso iure* ni es un derecho absoluto. Y, finalmente, considera que resulta de aplicación la prohibición de la analogía del art. 14 LGT: no nos encontramos ante la aplicación de un hecho imponible o de una exención o beneficio fiscal.

CUARTO: Tal y como ambas partes admite, el 3 de agosto de 2018 se le comunica al obligado tributario el inicio de actuaciones de comprobación e investigación al considerar que la inclusión de 136.748,12 € en concepto de compensación de bases imponibles negativas periodos anteriores, resulta improcedente por haberse presentado fuera de plazo la declaración del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2015, que se realiza el 2 de agosto de 2016 de forma espontánea, unos días después de su vencimiento.

No se discute el contenido de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Conforme al artículo 26 de este texto, "Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o



autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el art. 25 de esta Ley y a su compensación", concretando a continuación una serie de cuestiones sobre esta previsión ajenas a la controversia aquí planteada.

La resolución impugnada se limita a transcribir los argumentos de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 al margen de cualquier consideración de las circunstancias concretas del caso. Y lo cierto es que en este caso existe una autoliquidación que, si bien se produce apenas unos días después del plazo previsto por la ley, no deja de presentarse con la pretensión de la aplicación de compensación. Años después reacciona la Administración para afirmar que, por esa extemporaneidad y sin negar la posibilidad de compensación "de futuro", no se aplicaría en las condiciones pretendidas por el recurrente, lo que conlleva unas consecuencias económicas que fácilmente pueden concretarse en la cuantía reclamada de 34.187,03 €.

No se trata tanto de la naturaleza de este derecho de compensación, si se trata de un derecho de opción o no, sino de las consecuencias de que esta posibilidad de compensación que claramente prevé la ley y que solicita el contribuyente, se realice fuera del plazo de la autoliquidación. Esta presentación extemporánea tiene sus consecuencias legales en cuanto infracción, tal y como recoge el artículo 198 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, previendo la sanción de multa. Pero no la pérdida de beneficios, exenciones, facultades u opciones recogidas en la autoliquidación. Lo cierto es que, más allá de este incumplimiento formal, la Administración contó desde el primer momento con los elementos necesarios para la liquidación y compensación pretendidas, cuyas cifras no cuestiona. De ahí que la consecuencia de la Administración, con los efectos económicos que conlleva, se considere no ajustada a derecho en cuanto apela a un formalismo cuyo incumplimiento tiene consecuencias, pero no las aquí pretendidas. Por lo demás, la SAN, sec. 2ª, de 25-05-2017, rec. 457/2014, al margen de no sentar doctrina imperativa para este Tribunal, no contempla un supuesto como el aquí cuestionado sino que las afirmaciones que realiza lo son al hilo de una fusión. E incluso considerándose como una opción, como indica la STS, Sala 3ª, sec. 2ª, de 20-04-2012, rec. 636/2008, ha de estarse a su ejercicio en el momento en que debe ejercitarse, en este caso la autoliquidación.

Cierto que el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria invocado dispone 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". Pero no nos encontramos ante una rectificación. La autoliquidación presentada contiene la pretensión de compensación y la propia Administración reconoce que procedería de haberse presentado en plazo. Pero lo cierto es que el artículo 26 de la Ley del impuesto de sociedades exige esta presentación en plazo de la autoliquidación para su efectividad existiendo otras consecuencias concretadas por la Ley por este incumplimiento. Razón por la que, procediendo esta compensación, no puede admitirse se sancione además encubiertamente esta extemporaneidad con la cantidad aquí reclamada. Si la pretensión de compensación se incluyó en la autoliquidación, extemporánea pero espontánea, no puede denegarse sólo por el hecho de que la presentación se hizo unos días después de finalizado el plazo.

QUINTO: De conformidad con el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al resolver en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso contencioso-administrativo promovido por el Procurador Sr. Don José Miguel Ruiz Canales en nombre y representación de la entidad Compañía Hostelera OTAVI S.A. , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de fecha 3 de septiembre de 2019 por la que se desestima la reclamación con relación al acuerdo de liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2015, sobre la compensación de bases negativas de períodos anteriores, resolución que se declara nula por contraria a derecho, imponiendo las costas a la Administración que ha visto desestimadas todas sus pretensiones.

Así, por esta nuestra sentencia, que se notificará a las partes con expresión de los recursos que en su caso procedan frente a ella, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.