



Roj: **STSJ GAL 34/2020 - ECLI: ES:TSJGAL:2020:34**

Id Cendoj: **15030330042020100028**

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

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **22/01/2020**

Nº de Recurso: **15277/2019**

Nº de Resolución: **22/2020**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00022/2020

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2019 0000568

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015277 /2019 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. FONTIÑA AGROINVERSIONES SL

ABOGADO PABLO LAGO ALMEIDA

PROCURADOR D./D^a. LUIS SANCHEZ GONZALEZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

RELATOR: D. FERNANDO FERNÁNDEZ LEICEAGA

NO NOME DE EL-REI

A Sección 004 da Sala do Contencioso-Administrativo do Tribunal Superior de Xustiza de Galicia pronunciou a

SENTENZA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

MARIA DOLORES RIVERA FRADE-PDTA.

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NÚÑEZ FIAÑO

A Coruña, vintedous de xaneiro dous mil vinte.

No recurso contencioso-administrativo que, co número 15277/2019, presentado por FONTIÑA AGROINVERSIONES SL, representado polo procurador Sr. Sánchez González, dirixido polo letrado D^o Lago



Almeida, contra o acordo de 17.01.2019 do TEAR. É parte a Administración demandada o TEAR/AEAT, representado polo letrado do Estado.

É relator o Ilmo. Sr. D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA.

ANTECEDENTES DE FEITO

PRIMEIRO. - Admitiuse a trámite o recurso, e practicáronse as dilixencias oportunas, presentado o recorrente a súa demanda, na que solicitou que se acollera integramente o recurso.

SEGUNDO. - Conferido traslado á parte demandada, solicitouse a desestimación do recurso, de conformidade cos feitos e fundamentos de dereito consignados na contestación da demanda.

TERCEIRO. - Recibíndose o asunto a proba e declarado concluso o debate escrito, quedaron as actuacións sobre a mesa para resolver.

CUARTO. - Na sustanciación do recurso observáronse as prescricións legais, sendo a súa contía 744,04 EUROS.

FUNDAMENTOS XURIDICOS

PRIMEIRO.- O acto que se recorre é o acordo de 17.01.2019 do TEAR que rexeita a reclamación económico administrativa contra a liquidación provisional I.Sociedades ano 2015: non lle admiten a compensación de bases negativas de exercicios anteriores ó presentala autoliquidación do imposto fora do prazo regulamentario establecido.

SEGUNDO.- O recorrente alega que, unha interpretación literal e lóxica do artigo 119 LXT en relación co art. 25 LIS, supón que, a presentación - fora de prazo- da autoliquidación do I.Sociedades coa aplicación de bases negativas do exercicios anteriores é posible xa que é, nese momento, cando se exercita a opción.

O abogado do Estado oponse a súa pretensión.

Adiantamos que a aplicación ou non das bases negativas de exercicios anteriores é un suposto de exercicio dunha opción, e ó respecto concordamos coa resolución do TEAC de 14.05.2019: Acudamos en primeiro lugar á regulación que a normativa específica do Imposto de Sociedades realiza da compensación de bases impositivas negativas no artigo 26 da Lei 27/2014 do Imposto de Sociedades 1. As bases impositivas negativas que fosen obxecto de liquidación ou autoliquidación poderán ser compensadas coas rendas positivas dos períodos impositivos seguintes co límite do 70 por cento da base impositiva previa á aplicación da reserva de capitalización establecida no artigo 25 desta Lei e á súa compensación. En todo caso, poderanse compensar no período impositivo bases impositivas negativas ata o importe de 1 millón de euros." Pola súa banda o artigo 119.3 LXT dispón: "3. As opcións que segundo a normativa tributaria débense exercitar, solicitar ou renunciar coa presentación dunha declaración non poderán rectificarse con posterioridade a ese momento, salvo que a rectificación preséntese no período regulamentario de declaración. Lonxe das interpretacións que poidan facerse do artigo, o mesmo di o que di, e é que o contribuínte do IS pode compensar as BINs que tivese pendentes de aplicación ou pode non compensalas, coas bases impositivas positivas obxecto de liquidación ou autoliquidación cos límites previstos, e isto significa que pode elixir por compensalas ou non compensalas, podendo, ademais, optar o contribuínte en que período ou períodos compensa e en que contía. O artigo co termo "poderán", expresa posibilidade, máis concretamente, concreta a posibilidade que ten o contribuínte de compensar os seus BINs provenientes de exercicios anteriores, é dicir, outórgalle a opción de facelo, opción que debe ser exercitada ao tempo de presentar a súa autoliquidación ou declaración no prazo regulamentario. É evidente que se a modificación do exercicio de opción só pode realizarse dentro do prazo regulamentario, como claramente dispón o artigo 119.3 LXT, a opción mesma só pode ser exercitada no devandito prazo, o contrario viría situar en mellor posición a quen non cumpre en prazo as súas obrigacións tributarias, permitíndolle exercitar opcións de maneira extemporánea, mentres que quen cumpre coas súas obrigacións queda limitado ao seu exercicio ao prazo do seu correcto cumprimento. Niso abundaremos máis adiante. Nesa Resolución confirmábase o que é criterio doctrinal deste Tribunal Central: a posibilidade que a normativa tributaria do IS recoñece ao suxeito pasivo de compensar, nun exercicio, as BINs procedentes de exercicios anteriores aínda non compensadas (ou non facelo) é unha "opción tributaria" para todos os efectos. A Resolución deste Tribunal do 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013) así o recollía expresamente: Así as cousas, a xuízo deste Tribunal, o feito de que a Lei permita ao contribuínte elixir entre compensar ou non as bases impositivas negativas e, no primeiro caso, o importe para compensar dentro dos límites posibles, entra plenamente dentro do concepto de "opción" antes definido. E así, a compensación de bases impositivas negativas de exercicios anteriores é unha excepción ao principio de independencia de exercicios



que se practica reduciendo a base imponible dos ejercicios posteriores, é dicir, que opera sobre a base. A Lei recoñece aos suxeitos pasivos o dereito para compensar bases impositivas negativas de exercicios anteriores; o exercicio do devandito dereito é potestativo e non imperativo, debendo ser o suxeito pasivo o que decida, dentro dos límites legais establecidos para iso, se exercita ou non o seu dereito á compensación, así como o importe da mesma. Ademais trátase dunha opción que se exercita "coa presentación dunha declaración", que é a declaración do Imposto sobre Sociedades, polo que a elección @respecto de a compensación ou non e, en caso afirmativo, da contía da mesma, debe considerarse unha opción tributaria que se exercita mediante a presentación dunha declaración e, en consecuencia, que cumpre todas as condicións para que lle resulte aplicable o artigo 119.3 LXT anteriormente transcrito.

Verbo do fondo do asunto e coma dixemos noutras sentenzas:

"O recorrente alega que non é de aplicación a doutrina referida pola AEAT do TEAC dado que o seu caso é diferente: non se exercitara a opción senón que esta se realiza coa declaración extemporánea e cita, no seu apoio, sentenzas do TSX Madrid (786/2016) e Valencia 71/2015 ... e deste Tribunal 99/2015. O letrado cita, na súa oposición, resolucións do TEAC e da DXT.

A sentenza desta Sala 99/2015 non resolve un suposto semellante ó presente dado que, nese caso, a AEAT admitira a rectificación da base imponible e a nova base negativa declarada e a súa aplicación ó exercicio da rectificación, e a controversia cinguíase á aplicación das bases en exercicios distintos, é dicir, baseouse na propia actuación -actos propios- da AEAT.

Pola contra, e fronte ó alegado polo recorrente temos que a Contestación á Consulta Vinculante (V0151-14) do 23 de xaneiro de 2014 (PROV 2014, 79231) sinala que se non se exercitou expresamente a opción pola regra especial do 14.2.d) LIRPF (RCL 2006, 2123 e RCL 2007, 458) a través da correspondente autoliquidación presentada no período voluntario, non se considerará realizada a opción, sendo de aplicación a regra xeral de imputación [art. 14.1. c)]. Véxase tamén a Contestación á Consulta do 9 de xuño de 2011 (V1487-11) (PROV 2011, 372321).

De forma categórica, a R. TEAC do 30 de xuño de 2011 (RCL 2003, 2945) sinalou que, de acordo co artigo 119.3 LXT, «a falta de opción expresa, a través da presentación da oportuna declaración, durante o prazo concedido para iso pola normativa tributaria determina a imposibilidade de rectificar o feito, o non feito neste caso, de modo que decaería a posibilidade de optar». Véxase a Sentenza da Audiencia Nacional do 19 de setembro de 2012 (JT 2012, 1109) (rec. 526/2011).

Con todo, a STS do 24 de febreiro de 2011 (RJ 2011, 917) (rec. 2247/2006), cunha clara concepción antiformalista, sinalou que o incumprimento do prazo dentro do cal ha de optarse «non pode determinar a perda do dereito á dedución se consta claramente a vontade de exercitalo».

No caso axuizado pola STS do 23 de maio de 2014 (RJ 2014, 2916) (rec. 5626/2011), a Administración recorrente entendía que a opción debía exercitarse necesariamente no correspondente acordo social ou, na súa falta, na escritura pública en que se documenta o acto ou contrato. Para o TS, non se exercita a opción de tributación no acordo social, nin coa escritura pública que documenta as achegas. Mesmo cando a norma tributaria non establece nada sobre o momento do exercicio da opción #ante a Administración, ese momento será, en atención ao principio de seguridade xurídica, cando se presente a autoliquidación correspondente.

Aplicarmos esta doutrina ó caso de autos, e se ben é certo que o recorrente non formulara unha declaración (autoliquidación do imposto de sociedades) previa, polo que non estarmos no suposto dunha rectificación no exercicio da opción, senón na presentación fora de prazo da autoliquidación co correlativo exercicio da opción - aplicación parcial das bases negativas- o certo é que a finalidade e a redacción literal do art. 119.3 LXT impide acoller a súa preensión, xa que a opción se formula fora do período regulamentario de declaración e resultaría absurdo que se impedira rectificar unha opción expresa se se intenta fora do período de declaración e, nembargantes, se admitira que nun suposto de exercicio implícito da opción (ó non formulala declaración en prazo opta, implícitamente, por non aplicala base negativa) puidera rectificala coa presentación dunha declaración extemporánea.

Coma tamén indica a recente resolución do TEAC de 14.05.2019: A posición do TEAR ten pleno apoio jurisprudencial. Así, a sentenza da Audiencia Nacional do 3 de outubro de 2012, recurso 360/2011, que citando ao Tribunal Supremo tamén considera que a declaración é o único modo de exercer as opcións tributarias, e que estas non poden modificarse unha vez terminado o prazo regulamentario de declaración: "De acordo con devanditos preceptos ha de entenderse que a opción non era posible, unha vez transcorrido o prazo para efectuar a declaración; esta interpretación aparece avalada polo Tribunal Supremo, quen, referíndose aos antecedentes legislativos do artigo 119 da LXT 2003, rexeita expresamente a posibilidade que apunta a actriz, a saber, a eventual opción que se abre con ocasión dunha comprobación. O Tribunal Supremo expón que tal



interpretación non cabe, porque o propio lexislador refugouna: "Problema distinto, é se unha vez transcorrido o período voluntario de declaración e ingreso, sen haberse acollido ao diferimento, o suxeito pasivo, podía ou non modificar a súa inicial decisión. Na actualidade atopámonos cunha norma xeral, concretamente, co artigo 119.3 da lei 58/2003, Xeral Tributaria), que expresamente impide que as opcións que segundo a normativa tributaria débense exercitar, solicitar ou renunciar coa presentación dunha declaración poidan rectificarse con posterioridade a ese momento, salvo que a rectificación preséntese no período regulamentario de declaración, debendo significarse, mesmo, que presentada no trámite de emendas #ante o Congreso dos Deputados e #ante o Senado unha dirixida a engadir un segundo parágrafo ao apartado tres, para posibilitar nos supostos de modificación da base impoñible ou dalgún elemento da débeda tributaria, como consecuencia de actuacións de comprobación administrativa, o exercicio, a solicitude ou a renuncia ás opcións previstas na normativa tributaria que puidesen xurdir como consecuencia da correspondente rectificación, a emenda non prosperou. Antes, só existían normas sectoriais que mantiñan o mesmo criterio. Así cando se introduciu a posibilidade de optar pola tributación familiar conxunta ou separada do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas estableceuse expresamente que a opción exercitada inicialmente para un período impositivo non podería ser modificada con posterioridade respecto do mesmo (artigo 88 da lei 18/91). Con todo, nos casos non previstos ha de manterse tamén esta mesma solución, en principio, ao ser a opción unha declaración de vontade que efectúa o interesado á que debe estarse por razóns de seguridade xurídica." (Tribunal Supremo, Sala Terceira, do Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentenza de 5 Julio 2011, rec. 3217/2007; e no mesmo sentido, Tribunal Supremo, Sala Terceira, do Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentenza de 20 Abril 2012, rec. 636/2008)." No mesmo sentido, o Tribunal Supremo na súa Sentenza do 5 de maio de 2014 recurso 5690/2011. Con apoio nesta xurisprudencia este TEAC vén afirmando que a ausencia de declaración en tempo e forma impide posteriormente exercer a opción pola regra de operacións a prazo se a contraprestación é a entrega de construcións futuras. Así o indicou na Resolución do 5 de xullo de 2016, RG 00/6910/2012, e tamén a Resolución 1239/2013, do 1 de decembro de 2016.

Outra resolución da mesma data tamén é concluinte: 4. Que o contribuínte non houber presentado autoliquidación estando obrigado a iso. Nestes casos, a xuízo deste Tribunal é claro que, con incumprimento da máis básica das súas obrigacións tributarias, non exercitou o interesado dereito a compensar cantidade algunha dentro do período regulamentario de declaración, optando polo seu total diferimento, polo que, transcorrido devandito período regulamentario de declaración, non poderá rectificar a súa opción solicitando, xa sexa mediante a presentación de declaración extemporánea xa sexa no seo dun procedemento de comprobación, a compensación de bases impoñibles negativas de exercicios anteriores. O contrario faría de mellor condición ao non declarante que ao declarante segundo os criterios anteriormente expostos. Esta autoliquidación, no caso do IS e conforme ao citado artigo 124 LIS, ha de presentarse no prazo dos 25 días naturais seguintes aos 6 meses posteriores á conclusión do período impositivo (leste é o denominado prazo regulamentario). Pero é que, ademais, convén reflectir que a falta de presentación en prazo da correspondente autoliquidación ou declaración tributaria, facéndoo de forma extemporánea, leva aparelada consecuencias gravosas para o obrigado tributario que incumpre, as cales poden ir desde a sanción prevista no artigo 198 LXT - para o caso de que non se derive diso prexuízo económico para a Facenda Pública - ata as recargas por declaración extemporánea previstos no artigo 27 LXT, sen prexuízo, obviamente, do que se derive, en termos de regularización, da posible comprobación que puidesen efectuar os órganos tributarios competentes. Devandito todo isto, non pode máis que concluírse que se a rectificación do exercicio dunha opción tributaria só pode realizarse dentro do prazo regulamentario, como claramente dispón o artigo 119.3 LXT, a opción mesma, isto é, no caso das BIN`s, decidir por compensar (todas ou parte das dispoñibles) ou non compensalas, só pode exercitarse no devandito prazo, debido a que admitir o contrario (permitir exercitar opcións tributarias a través de autoliquidacións ou declaracións tributarias extemporáneas) viría situar en mellor posición a quen non cumpre en prazo as súas obrigacións tributarias, mentres quen cumpre coas súas obrigacións queda limitado ao seu exercicio ao prazo do seu correcto cumprimento; a este respecto, como xa asumiamos en nosa xa citada resolución de de o 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013), a non presentación en prazo da autoliquidación debe tratarse, para estes efectos, como optar por non compensarse, nese exercicio, as BIN`s que tiña dispoñibles e, lóxicamente, ao estar expirado o prazo regulamentario de declaración, é esta xa unha opción inalterable para o obrigado tributario (a salvo de que poidan resultar novas BIN`s de exercicios anteriores como consecuencia de regularizacións tributarias nos termos que recolleemos na nosa recente resolución do 16 de xaneiro de 2019 (RG 6356/2015)). Expresándoo noutros termos, o non presentar en prazo a súa autoliquidación, en canto á aplicación de BIN`s ao exercicio, leva a entender que difire a súa compensación, pois doutra maneira, non só habería que entender que si van compensarse as BIN`s, senón tamén que importe vai compensar, isto é, se se vai esgotar o importe das BIN`s pendentes ou non se vai a esgotar. En definitiva, que sendo a compensación de BIN`s unha opción, esta só pode ser exercitada en prazo, e fóra del, unicamente en supostos excepcionais que supoñan que, en termos expresados na nosa resolución do 16 de xaneiro de 2019, as condicións existentes ao tempo de finalizar o prazo regulamentario de declaración cambiasen



respecto a as BIN s existentes; e tamén é criterio deste Tribunal Central que a non presentación da declaración ou autoliquidación na que debe exercerse a opción de compensar unhas BIN s no prazo sinalado para iso equivale a optar por non realizar tal compensación, sendo esta decisión xa inalterable ao non restar prazo para a presentación da referida declaración ou autoliquidación. Así, cando a cota tributaria ponse de manifesto tras o incumprimento do obrigado tributario (debido a que presentar extemporáneamente unha declaración é incumplir cunha obrigaón tributaria formal) este xa perdeu a oportunidade de facer valer, como reza o artigo 119.3 LXT, " As opcións que segundo a normativa tributaria débense exercitar, solicitar ou renunciar coa presentación dunha declaración" e este Tribunal entende que a correcta declaración é aquela que é realizada no prazo legalmente previsto para o efecto. Sic, continúa o precepto: (as opcións) "non poderán rectificarse con posterioridade a ese momento, salvo que a rectificación preséntese no período regulamentario de declaración". É dicir, unha opción só pode exercitarse en prazo regulamentario, porque só nese prazo poderíase modificar, ou o que é o mesmo, calquera manifestación en referencia a unha opción só terá efectos fronte á Administración se se realiza no prazo de cumprimento voluntario ou regulamentario.

O dito obriga a rexeitalo recurso

En todo caso, este criterio contrario a pretensión do recorrente pode ser corrixido pola xurisprudencia do TS no recurso de casación pendente (recurso 6189/2017).

TERCEIRO.-Non facemos declaración das custas, de conformidade co disposto no artigo 139 da Lei Xurisdiccional.

Por todo o exposto, en nome do Rey, pola autoridade que lle confire a Constitución, esta sala decidiu

FALLAMOS

Que REXEITÁMOLO recurso contencioso-administrativo presentado por FONTIÑA AGROINVERSIONES SL contra a resolución de 17.01.2019 do TEAR (I.Sociedades ano 2015, exped.).

Non facemos declaración das custas.

Notifíquese ás partes e, no seu momento, devólvase o expediente administrativo á súa procedencia, con certificación desta resolución. Contra esta resolución teñen un recurso de casación ante a Sala Terceira do Tribunal Supremo. Devandito recurso haberá de prepararse ante a Sala de instancia no prazo de trinta días, contados desde o seguinte ao da notificación da resolución que se recorre, en escrito no que, dando cumprimento aos requisitos do artigo 89 da Lei Reguladora da Xurisdición Contencioso-Administrativa, tómese en consideración o disposto no punto III do Acordo da Sala de Goberno do Tribunal Supremo de data 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima e outras condicións extrínsecas dos escritos procesuais referidos ao recurso de casación (B.Ou.E. do 6 de xullo de 2016).

Así o pronunciamos, mandamos e asinamos.