

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/00025/2020/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/09/2021**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. La consideración de la compensación de Bases Imponibles Negativas como "opción. Plazo para ejercerla. Declaración extemporánea

**Criterio:**

Es doctrina reiterada de este Tribunal Central que la compensación de bases imponibles negativas es una opción tributaria que debe ser ejercitada al tiempo de presentar la autoliquidación o declaración en el plazo reglamentario. Fuera de dicho plazo, únicamente puede ejercitarse en supuesto excepcionales que supongan que, en términos expresados en la Resolución de este Tribunal Central de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015), las condiciones existentes al tiempo de finalizar el plazo reglamentario de declaración hubieran cambiado respecto a las de bases imponibles negativas existentes; la no presentación de la declaración o autoliquidación en la que debe ejercerse la opción de compensar unas de bases imponibles negativas en el plazo señalado para ello equivale a haber optado por no realizar tal compensación, siendo esta decisión ya inalterable al no restar plazo para la presentación de la referida declaración o autoliquidación.

Si bien la resolución de 4 de abril de 2017 (RG 1510-2017) ha sido anulada por Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 11 de diciembre de 2020 (rec. nº 439/2017), tal pronunciamiento judicial no es firme al haberse interpuesto frente a ella recurso de casación ante el Tribunal Supremo por el Abogado del Estado existiendo, además, sobre la misma cuestión varios Autos del Tribunal Supremo, admitidos a trámite y no resueltos aún - como el Auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2020. Por tanto, en la medida en que aun no consta pronunciamiento del Tribunal Supremo, este Tribunal Central ha de mantener el que es su criterio, que constituye doctrina vinculante sobre la cuestión controvertida.

Criterio reiterado en resoluciones de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013), 9 de abril de 2019 (RG 3285-2018), 14 de mayo de 2019 (R.G.6054-2017) y 22 de julio de 2021 (R.G. 2098-2020)

Autos de admisión de recurso de casación de fecha 13/11/2020 (Recurso 4300/2020) y de 22/01/2021 (Recursos 4464/2020 y 4006/2020)

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT  
119.3

**Conceptos:**

Bases imponibles negativas  
Compensación  
Extemporaneidad  
Impuesto sobre sociedades  
Opciones  
Plazos

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de septiembre de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-00025-2020

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA DE NO RESIDENTES. IRNR

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ LLP** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 02/01/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 31/10/2019 contra la liquidación provisional de IRNR 2015 dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ... en fecha 2 de octubre de 2019 y notificada el 3 de octubre del citado año.

SEGUNDO.- El reclamante es una entidad no residente en territorio español que actúa en España a través de un establecimiento permanente. Así, el contribuyente obtuvo en el ejercicio 2015 rentas que se consideran obtenidas en territorio español y que autoliquidó mediante la presentación, en julio de 2016, del Modelo 200.

TERCERO.- En la citada autoliquidación el contribuyente declaró una base imponible positiva que compensó parcialmente con la totalidad del crédito de bases imponible negativas que disponía y que había generado en los ejercicios 2013 y 2014.

CUARTO.- Tal autoliquidación motivó el inicio de un procedimiento de comprobación limitada el 13 de septiembre de 2019 (fecha de notificación de la propuesta de liquidación provisional), teniendo tal procedimiento por objeto comprobar si el contribuyente había ejercido en plazo la opción para compensar bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

QUINTO.- El procedimiento de comprobación limitada finalizó en plazo al notificarse el 3 de octubre de 2019 la liquidación provisional en la que se declaraba la presentación extemporánea de la autoliquidación y, por ende, la imposibilidad del ejercicio de tal opción conforme a la doctrina de este TEAC, eliminándose la compensación realizada con el correspondiente incremento de la cuota a ingresar previamente autoliquidada. Tal liquidación provisional es el objeto de la presente reclamación suscitada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

#### 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 (LGT), 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 (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la adecuación a derecho del acuerdo de liquidación provisional impugnado a la vista de las alegaciones presentadas y los documentos obrantes en el expediente. En particular la controversia jurídica gira en torno a la naturaleza jurídica de la compensación de bases imponibles negativas (BIN): para el reclamante son un derecho mientras que para la Administración son una opción tributaria que no puede ejercer el declarante extemporáneo.

**TERCERO.- Sobre la no presentación en plazo de la autoliquidación modelo 200, IRNR 2015.**

En el presente caso es cuestión pacífica que el contribuyente es un no residente en territorio español que opera por medio de establecimiento permanente en nuestro país y, por ende, ex artículo 15 del Real Decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, debe tributar por la totalidad de renta imputable al mismo:

|<<Artículo 15. Formas de sujeción y operaciones vinculadas.

|1. Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III>>.

Tal tributación conlleva la obligación de que el contribuyente autoliquide las rentas obtenidas en los plazos legalmente establecidos en el citado Real Decreto (el subrayado es propio):

|<<Artículo 20. Período impositivo y devengo.

|1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de 12 meses.

|Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.

|La comunicación del período impositivo deberá formularse en el momento en que deba presentarse la primera declaración por este impuesto, entendiéndose subsistente para períodos posteriores en tanto no se modifique expresamente.

|2. Se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que traslade su actividad al extranjero, se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, aquéllos en que la casa central traslade su residencia, y cuando fallezca su titular.

|3. El impuesto se devengará el último día del período impositivo>>.

|<<Artículo 21. Declaración.

|1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que determine el Ministro de Hacienda.

|La declaración se presentará en el plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo>>.

En particular, el ejercicio económico del obligado tributario coincide con el año natural (de 1/01 a 31/12) como así hace constar en la autoliquidación modelo 200 presentada. De este modo, el período impositivo del ejercicio 2015 concluyó el 31 de diciembre del citado año (artículo 20 TRLIRNR) y, por aplicación del artículo 21 TRLIRNR, el plazo del que disponía el obligado tributario para la presentación de la autoliquidación finalizaba el día 25 de julio de 2016.

Sin embargo, es cuestión pacífica que el interesado presentó la autoliquidación el 27 de julio, haciendo prueba de tal fecha tanto el justificante de la presentación de la autoliquidación como las alegaciones presentadas por el interesado.

De este modo, es indiscutible que fácticamente la autoliquidación modelo 200 del ejercicio 2015 con resultado a ingresar y en la que se neutralizó parcialmente (hasta agotar todos los créditos fiscales disponibles) la base imponible autoliquidada mediante la compensación de BIN, fue presentada una vez expirado el plazo máximo legal de presentación.

#### **CUARTO.- Sobre la opción a compensar ejercida por un declarante extemporáneo.**

Como ya hemos adelantado, la controversia jurídica suscitada en la presente reclamación es relativa a la naturaleza de la compensación de BIN regulada en el artículo 26 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

Así, para este TEAC (Resolución de 4 de abril de 2017, RG 1510/2013; Resolución de 16 de enero de 2019, Resolución de 9 de abril de 2019, RG 3825-18; Resolución de 14 de mayo de 2019, RG 6054/17 y Resolución de 10 de julio de 2019, RG 408/18/00) la compensación está enmarcada en el artículo 119.3 LGT el cual preceptúa:

|"3. 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.

Una vez asentada su naturaleza jurídica, debemos precisar que en tales resoluciones este TEAC ha sostenido que esta opción tributaria debe recibir un tratamiento diferenciado en función de una serie de escenarios que fueron inicialmente reconocidos en la resolución de 4 de abril de 2017 y, posteriormente matizados, en la resolución de 16 de enero de 2019 en la que consagramos la cláusula rebus sic stantibus.

Así, este TEAC ha diferenciado los siguientes escenarios, siendo aquí aplicable el cuarto (la negrita es propia):

Resolución de 4 de abril de 2017, RG 1510/2013;

|"En concreto, las posibilidades que se pueden dar son las siguientes:

|1. Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejerció opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.

|2. Que el contribuyente decida deducirse hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada.

|En este caso debe entenderse, no que el contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe compensado, 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 compensable no compensado en su autoliquidación.

|3. Que, aun autoliquidando una base imponible previa a la compensación positiva, el contribuyente decida no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso es claro que el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las bases imponibles negativas compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar

o a devolver en su autoliquidación. Así las cosas, a juicio de este Tribunal, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex artículo 119.3 LGT, modificar R.G.: 1510/13 la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.

**4. Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello. En estos casos, a juicio de este Tribunal es claro 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 impositivas negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos."**

Por ello, no cabe duda, a juicio de este Tribunal Central, de que la posibilidad que la normativa tributaria del IS reconoce al sujeto pasivo de compensar, en un ejercicio, las bases impositivas negativas procedentes de ejercicios anteriores aún no compensadas, o en su caso, no hacerlo, es una "opción tributaria" a todos los efectos.

Y que esta "opción tributaria" debe ejercitarse con la presentación de una declaración, dentro del plazo reglamentario, puesto que admitir lo contrario (permitir ejercitar opciones tributarias a través de autoliquidaciones o declaraciones tributarias extemporáneas) vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, mientras quien cumple con sus obligaciones queda limitado a su ejercicio al plazo de su correcto cumplimiento.

Por ende, al ser aquí indiscutible que el obligado tributario no autoliquidó en el plazo legalmente establecido, éste no pudo conforme a derecho ejercer su opción por compensar, siendo procedente la eliminación de tal compensación que realizó la Administración sin perjuicio de que los créditos que fueron objeto de desaplicación administrativa puedan ser compensados en ulteriores periodos impositivos.

Del mismo modo, tampoco es aplicable en el presente caso la cláusula rebus sic stantibus que permitiría mudar esa opción previamente ejercitada y cuya aplicación reconocimos en la resolución de 16 de enero de 2019, al no concurrir en el presente caso ninguna circunstancia fáctica imprevista que alterare las condiciones bajo las cuales se optó:

*<<Este Tribunal entiende que, en casos como el que nos ocupa de compensación de B.I.N.'s, lo dispuesto por el artículo 119.3 de la LGT de 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 periodo reglamentario de declaración"; debe interpretarse y entenderse que es así "rebus sic stantibus" -estando así las cosas o mientras las cosas no cambien-; con lo que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración (que en su día minoró unas B.I.N.'s con una actuación que los Tribunales terminan anulando), deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse.*

*Por ello, y como se ha expuesto, este Tribunal considera que si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, la opción inicialmente emitida puede mudarse; y así se deberá admitir.*

*Y podrá mudarse, pero no de manera libérrima y olvidándose totalmente de aquello por lo que se hubiera optado en la declaración presentada dentro del periodo reglamentario para hacerlo; porque el artículo 119.3 de la LGT dice lo que dice, y este Tribunal no defiende que deba desatenderse a lo que dispone, y más aún si se tiene en cuenta cómo se ha analizado ese precepto en nuestros pronunciamientos previos, particularmente en el citado que se dictó el 4 de abril de 2017.*

*En tal sentido, este Tribunal entiende que, aceptando que la opción inicial podrá mudarse si la situación en que se ejercitó tal la opción cambia, la solución más respetuosa con lo que dispone ese artículo 119.3 de la LGT, es considerar que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que "de nueva" tenga la situación posterior respecto de la inicial, y que respecto de lo que ya se optó en su día en la situación inicial, esa opción queda bajo los efectos de dicho artículo 119.3 de la LGT y de la interpretación que de los mismos dimos en nuestra resolución de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013); lo que supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo -nuevo sobre lo que antes no se había podido optar; y siempre por un cambio de la situación que -recuérdese- haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración.*

*Por otra parte, la voluntad mostrada cuando se optó inicialmente (no compensar, compensar en parte, o todo lo posible) no podrá extrapolarse, trasladándola por una presunción, a la opción posterior, que se adopta en una situación nueva y distinta de lo anterior>>.*

Finalmente, este TEAC es conocedor de que la resolución de 4 de abril de 2017, sobre la cual asentamos nuestra doctrina de opciones tributarias en el ámbito de las B.I.N. fue impugnada en la vía contencioso-administrativa, habiendo la Audiencia Nacional dictado sentencia en fecha 11 de diciembre de 2020 (rec. nº 439/2017), afirmándose por el citado Tribunal jurisdiccional que la compensación de bases impositivas negativas no constituye una opción tributaria sino un derecho subjetivo.

Sin embargo, tal pronunciamiento judicial no es firme al haberse interpuesto frente al mismo recurso de casación ante el Tribunal Supremo por el Abogado del Estado, existiendo, además, sobre la misma cuestión - y es consciente de ello este Tribunal Central - varios Autos del Tribunal Supremo, admitidos a trámite y no resueltos aún - como el Auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2020, por el que se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado frente a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 2020, y en el que se dispone, como cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia:

*<<Dilucidar, interpretando el artículo 119.3 LGT, si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases impositivas negativas cuando la autoliquidación declarada resulta extemporánea, determinando si el ejercicio de la opción compensatoria de bases negativas es un mero requisito formal cuya inobservancia no puede dar lugar a la pérdida del derecho a tributar en el régimen especial, al cumplir todos los requisitos materiales al efecto o, por el contrario, constituye la imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles, lo cual posee contenido material con sustantividad propia>>.*

Por tanto, en la medida en que aun no consta pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare definitivamente la cuestión, este Tribunal Central ha de mantener el que es su criterio, que constituye doctrina vinculante sobre la cuestión controvertida, y que supone que haya que confirmar, plenamente, la liquidación dictada en este caso y desestimar las pretensiones de la entidad reclamante.

