

# Reciente doctrina del TEAC sobre “opciones tributarias”

El concepto de “opción tributaria” no se encuentra recogido en nuestro Ordenamiento Jurídico, ni siquiera puede considerarse que se encuentre suficientemente regulado. El mismo se ha ido configurando, en los últimos años, a partir de pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales, circunstancia que, sin duda, sitúa al contribuyente en una situación de inseguridad jurídica nada deseable, máxime, teniendo en cuenta las consecuencias y efectos que la LGT atribuye a las “opciones”.

Dos recientes resoluciones del TEAC abordan este tema. La primera de ellas, de 16 de enero de 2019, matiza el criterio fijado anteriormente sobre la compensación de bases imponibles negativas como ejercicio de una “opción” y, la segunda, de 14 de febrero de 2019, en la que se afirma que cuando el contribuyente decide acogerse o no al beneficio fiscal de la “libertad de amortización” está ejercitando una “opción tributaria”.

En las siguientes líneas trataremos de recoger, de forma sintética, ambos pronunciamientos.

## 1. Resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 sobre compensación de BINs y opciones tributarias

### Síntesis

El TEAC, en resolución de 16 de enero de 2019, rec. 6356/2015, viene a matizar el criterio sentado anteriormente sobre el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas (en adelante BINs) como ejercicio de una opción tributaria.

Recordemos que la primera vez que el TEAC se pronunció de forma clara sobre este particular fue en su resolución de 4 de abril de 2017, rec. 1510/2013, entendiéndose que cuando el contribuyente elige entre compensar o no BINs, así como la cantidad exacta a compensar, está ejercitando una “opción tributaria” de las definidas en el art. 119.3 de la Ley General Tributaria. Asimismo, en dicha resolución se distinguieron cuatro posibles escenarios, así como sus efectos y consecuencias. A los efectos que aquí interesan, nos centraremos únicamente en el tercero de ellos, siendo éste el que, precisamente, trata de matizar la resolución que ahora comentamos.

En él se establecía lo siguiente:

“(…)

*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 la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.*

*(...)"*

Este criterio que estableció el TEAC con carácter genérico implicaba la imposibilidad de modificar la opción ejercitada inicialmente, una vez transcurrido el plazo voluntario de autoliquidación, en aquellos supuestos en los que, teniendo BINs pendientes de compensar, se hubiera decidido no compensar o compensar por debajo del límite permitido. Pues bien, como decíamos, este criterio viene a matizarse, dado que, como el propio Tribunal reconoce, “ahora se plantea un supuesto no contemplado en ella”.

En la situación analizada se trata de determinar si es posible modificar la opción inicialmente ejercitada, cuando las BINs pendientes de compensar que se hubiesen tenido en cuenta se vieran posteriormente incrementadas como consecuencia de la resolución de un órgano revisor -en vía administrativa o contencioso-administrativa- que anula la actuación de la Administración.

Entiende el TEAC que en este caso sí es posible alterar la opción inicial, puesto que la irrevocabilidad de la opción dispuesta en el art. 119.3 de la LGT debe interpretarse a la luz de la cláusula *rebus sic stantibus*, es decir, que la imposibilidad de modificar opciones tributarias se mantiene mientras se mantengan las mismas circunstancias en las que el contribuyente ejercitó dicha opción. Si estas cambian, la opción ejercitada también podrá variar. En opinión del Tribunal, lo contrario conduciría a auténticas inequidades contrarias a los principios de justicia y no confiscatoriedad.

Ahora bien, lo anterior debe ir acompañado de las siguientes puntualizaciones:

- Según el TEAC, el cambio de circunstancia debe tener causa en una improcedente actuación de la Administración, lo que implica que, a su juicio, no siempre que varíen las circunstancias será posible alterar la opción ejercitada. De hecho, no parece que este vaya a ser el criterio a seguir cuando las circunstancias que condicionaron la opción elegida varíen por causa imputable al contribuyente. De ahí que, en su argumentación, acuda en reiteradas ocasiones a resaltar la necesidad de que el cambio se deba o tenga “como causa última una improcedente actuación de la Administración”.

- La posibilidad de cambiar la opción inicial no afecta a todo sino únicamente a las nuevas circunstancias o a las circunstancias que han cambiado. O, dicho de otra forma, la opción ejercitada sobre la parte de BINs que el contribuyente conocía (y consignó) en el momento en que ejercitó la opción (decidiendo no compensar nada, compensar el máximo posible o solo parte), no podrá modificarse, pero sobre la parte de BINs “nuevas” o sobre el “incremento de BINs” podrá optar una vez transcurrido el plazo voluntario de autoliquidación. En este punto, considera el Tribunal que en puridad este criterio no implica una modificación de la opción inicialmente ejercitada, sino más bien

supone la posibilidad de optar sobre algo “nuevo” respecto de lo que anteriormente no se había podido optar.

- La opción ejercitada inicialmente no puede condicionar a la opción posterior que se adopta en una situación nueva y distinta de la anterior. Trasladado al supuesto analizado en la resolución, la sociedad optó en primer lugar por no compensar todas las BINs que tenía (y que eran las conocidas y aceptadas por la Inspección), y decidió compensar éstas en una determinada proporción. Ahora bien, la elección por compensar solo una determinada proporción no puede extrapolarse sin más a un momento posterior en el cual, tras la resolución del TEAR, las BINs son muy superiores. Por ello, no sería admisible permitir ejercitar la opción sobre las BINs “nuevas” limitándola a la misma proporción en la que la sociedad decidió compensar las primeras.

Veamos lo anterior con un ejemplo numérico sencillo que el propio TEAC reproduce en su resolución:

### Supuesto

Imaginemos que la **sociedad X** ha obtenido los siguientes resultados y ha actuado conforme se refleja en el siguiente cuadro:

SOC X \ EJERCICIO	Ejercicio 1	Ejercicio 2	Ejercicio 3
BI previa del ejercicio	-100	0	200
BINs pendientes de compensar	-----	-100	-40**
BINs compensadas (ejercicio de la opción)		-----	20
Importe BINs según AEAT		-40*	
BINs procedente del ejercicio 1 reconocidas por TEA	El TEA resuelve que la BIN procedente del ejercicio 1 es de -70***		

\* La AEAT minorra la BIN procedente del ejercicio 1 fijándola en -40. La Soc. X recurre dicha actuación.

\*\* En el ejercicio 3, la Soc. X consigna como BIN pendiente de compensar -40 (importe considerado por la AEAT) y decide compensar 20.

\*\*\* Posteriormente, el TEA resuelve que la BIN procedente del ejercicio 1 es por importe -70.

Supongamos que la Administración comprueba el **ejercicio 3** y como consecuencia de esa comprobación resulta una BI previa de ese ejercicio de 300 (en lugar de 200). En el momento en el que se lleva a cabo dicha comprobación, ya se conoce la resolución del TEA reconociendo una BIN procedente del ejercicio 1 de -70 y la misma ha alcanzado firmeza.

La cuestión que se plantea es si, en dicho supuesto, se puede modificar la opción inicialmente ejercitada y, en caso afirmativo, cómo puede llevarse a cabo.

SOCIEDAD X	Declaración-Autoliquidación ejercicio 3	Comprobación ejercicio 3
BI previa del ejercicio	200	300
BINs pendientes de compensar	-40	-70

<b>BINs compensadas (ejercicio de la opción)</b>	-20	<b>-50* (20+30)</b>
<b>BINs a compensar en ejercicios siguientes</b>	-20	-30

\* Incremento de BINs: BINs reconocidas por el TEA (-70) – BINs inicialmente consideradas (-40) = 30. Luego 30 constituye la nueva circunstancia respecto de la que la Soc. X no pudo optar en su momento por causa imputable a la Administración, por lo que podrá optar en este momento. Respecto de esos 30, la sociedad puede elegir entre compensar todo, parte o nada, puesto que la opción no puede verse condicionada por la opción inicialmente ejercitada. En el presente ejemplo, hemos supuesto que la sociedad opta por compensar el máximo [30 (nueva BIN) + 20 (compensación inicial) = 50]. Sobre la parte de BINs que la sociedad consideró al autoliquidar el ejercicio 3 (-40), se optó en ese momento por compensar únicamente 20, por lo que, al haberse ya ejercitado la opción respecto a esa parte de la BIN, la misma no podrá modificarse posteriormente.

## 2. Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2019 sobre la libertad de amortización

En la resolución de 14 de febrero de 2019, rec. 1524/2017, resuelve el TEAC un recurso extraordinario en unificación de criterio cuya cuestión de fondo se centra en determinar si el beneficio fiscal de la libertad de amortización debe encuadrarse en las denominadas “opciones fiscales” o, si por el contrario, se trata del ejercicio de un derecho. Si se califica como “opción”, queda bajo lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT, y debe ejercitarse necesariamente en la declaración, no siendo posible su rectificación con posterioridad al plazo reglamentario para autoliquidar el impuesto; si es un derecho, según el art. 120.3 de la LGT, el sujeto pasivo lo puede ejercitar dentro del plazo de prescripción o caducidad -podría, por tanto, rectificarse habiendo transcurrido el plazo voluntario de autoliquidación e, incluso, ejercitarse con ocasión de un procedimiento de comprobación-.

Para resolver esta cuestión, entiende el TEAC que no puede partirse de la mera distinción semántica entre lo que constituye un “derecho” o una “opción”, pues el significado de “opción” entraña en sí mismo el derecho a elegir entre varias alternativas. A su juicio, la cuestión debe clarificarse atendiendo a tres circunstancias fundamentalmente: cómo se encuentra regulado el beneficio fiscal, qué es y en qué consiste y de qué manera se aplica en la práctica.

- (i) La regulación del beneficio fiscal:

Del análisis de los preceptos que regulan la libertad de amortización se desprende que se trata de un beneficio fiscal de aplicación voluntaria, quedando, por tanto, su aplicación a elección del interesado. Así, en el texto legal se hace referencia a que “podrá” aplicarse la libertad de amortización, en lugar de usar “deberán” que indicaría obligatoriedad.

- (ii) Su funcionamiento:

Recuerda el TEAC que la libertad de amortización consiste en adelantar la amortización fiscal a la contable, de forma que, se permite la deducción fiscal de una depreciación de unos bienes y/o derechos que aún no se ha producido efectivamente pero que se producirá en un futuro. Este efecto se logra mediante la aplicación de ajustes extracontables, primero negativos, durante los ejercicios en los que el contribuyente se acoja a la libertad de amortización, y posteriormente, positivos, en los ejercicios en los que revierten.

(iii) Modo de aplicar la libertad de amortización:

La aplicación del beneficio fiscal de *“la libertad de amortización”* debe realizarse a través de ajustes extracontables. En los ejercicios en los que se aplica el beneficio, el ajuste será negativo, minorando la base imponible del impuesto, la cuota íntegra y, por ende, el importe a ingresar. Ahora bien, estos ajustes extracontables negativos, revertirán en ejercicios posteriores en forma de ajustes positivos, ya que, en estos ejercicios, teniendo un gasto contable de amortización, ésta ya no será fiscalmente deducible -por la reversión del beneficio-, y ello supondrá que el Impuesto a pagar será superior al que correspondería en función del puro resultado contable de ese ejercicio.

Aunque se trata de ajustes extracontables, por lo que no forman parte de la contabilidad en sentido estricto, lo cierto es que, de alguna manera, lo anterior sí deja reflejo en la contabilidad a través de las denominadas *“diferencias temporarias”*. Por ello, según el TEAC, cuando se cierra el ejercicio, la sociedad ya tiene que haber decidido entre aplicar o no la libertad de amortización y, en caso de acogerse a ella, la cuantía exacta en la que lo va a hacer. Esta decisión queda, por tanto, reflejada en la contabilidad y en la memoria y afecta al ejercicio en la que se aplica y a los siguientes. En definitiva, según este argumento, la opción que se va a ejercitar al tiempo de autoliquidar el impuesto debe estar ya decidida en el momento del cierre contable del ejercicio. Esto es lo mismo que decir que la opción se está ejercitando en el momento del cierre del ejercicio contable. Por tanto, dado que los administradores de sociedades disponen de un plazo de tres meses, contados desde el cierre del ejercicio social para la formulación de las Cuentas Anuales, se estaría anticipando la decisión sobre el ejercicio de la opción en casi cuatro meses, respecto del plazo de presentación del impuesto, lo que parece contradecir lo establecido en el artículo 119.3 de la LGT respecto a cuándo han de ejercitarse las opciones tributarias.

Los anteriores argumentos llevan al Tribunal a considerar que el beneficio fiscal de la libertad de amortización debe calificarse de *“opción tributaria”*, y como tal debe ejercitarse al tiempo de presentarse la declaración-autoliquidación; el carácter irrevocable que le otorga el art. 119.3 de la LGT impide que dicha elección pueda modificarse posteriormente, salvo que dicha modificación se lleve a cabo en el plazo reglamentario de declaración. En el caso objeto de análisis, esto se traduce en que, si el contribuyente no aplicó la libertad de amortización al presentar la autoliquidación del Impuesto, no puede, posteriormente y con ocasión de un procedimiento de comprobación, pretender aplicarla. Como tampoco podría rectificar su propia autoliquidación, en lo concerniente a este beneficio fiscal, una vez transcurrido el plazo voluntario de declaración.

Adicionalmente, apela el tribunal al respeto a la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la confianza legítima, principios que, según el Tribunal Supremo, “no

solo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados”.

Ahora bien, el hecho de que se haya optado por no aplicar la libertad de amortización respecto de unos bienes o derechos en un determinado ejercicio no impide que se pueda aplicar en ejercicios futuros respecto de esos mismos bienes. Es decir, la opción ejercitada en un ejercicio opera de forma autónoma sin vincular en absoluto a ejercicios posteriores.

Al margen de lo anterior, que constituye el fondo del asunto, aprovecha el TEAC esta resolución para pronunciarse o recordar el tratamiento fiscal que deben recibir algunas de las figuras que podemos encontramos en el ordenamiento tributario. Así, el Régimen Especial de Arrendamiento de Vivienda en el Impuesto sobre Sociedades debe ser tratado como opción tributaria y el de Entidades de Reducida Dimensión como un derecho. También son opciones tributarias la compensación de bases negativas, el acogimiento al diferimiento por reinversión o la opción por tributación conjunta o individual. No obstante, acogerse a un régimen especial, cuya aplicación haya de calificarse como un derecho, no implica que todos y cada uno de los incentivos que en él se contemplan deban recibir el mismo tratamiento, ya que dentro del propio régimen especial pueden existir figuras que sean “opciones tributarias”. Por ejemplo, en el Régimen Especial de Entidades de Reducida Dimensión la compensación de bases imponibles negativas o el acogimiento al diferimiento por reinversión funcionarían como “opciones”, aunque el acogimiento al régimen, en sí mismo, debe ser tratado como un derecho del contribuyente.