

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia de 19 Jun. 2020, Rec. 1379/2019

Ponente: Aguayo Mejía, Javier.

Nº de Recurso: 1379/2019

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TSJCAT:2020:2535

Negar la compensación de pérdidas constituye un efecto punitivo no previsto en el Ordenamiento jurídico tributario para las declaraciones extemporáneas

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regularización del ejercicio 2013. Se deniega a la entidad la posibilidad de compensar pérdidas de ejercicios anteriores mediante autoliquidación presentada fuera de plazo. No procede. La interdicción de la compensación de las bases imponibles negativas constituye un efecto punitivo no previsto en el Ordenamiento jurídico tributario para las declaraciones extemporáneas.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO NÚM. 1379/2019

Partes: ITALTRONIC, SL

C/

ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO (TEAR CATALUÑA)

SENTENCIA Nº 2561

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

JAVIER AGUAYO MEJIA

MAGISTRADOS:

MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

RAMON GOMIS MASQUÉ

En la ciudad de Barcelona, a 19 de junio de dos mil veinte.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en

el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 1379/2019, interpuesto por la entidad Italtronic, SL, representada por la Procuradora de los Tribunales Ana María Roca Vila y defendida por el Letrado Germán Dávalos Sánchez, contra la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el Sr. ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado JAVIER AGUAYO MEJIA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la citada representación se interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución del TEAR de Cataluña de 10 de octubre de 2019, desestimatoria de la reclamación recaída en el procedimiento 08-11001-2017.

SEGUNDO.- Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción.

La parte actora presentó demanda en la que solicitaba fuera dictada sentencia que acuerde la anulación de la resolución impugnada y, en consecuencia, la anulación de la liquidación de la que trae causa.

El Abogado del Estado formuló escrito de contestación a la demanda, en el que solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

TERCERO.- Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

CUARTO.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El objeto de este recurso contencioso-administrativo es la Resolución del TEAR de Cataluña de 10 de octubre de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por Italtronic contra liquidación provisional de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2013.

La regularización se refiere a la liquidación que presentó la demandante fuera del plazo voluntario establecido en la Ley, en la que procedió a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, lo que la liquidación provisional considera que no es posible realizar en una declaración extemporánea.

SEGUNDO.- 1.- La propuesta de liquidación y la posterior liquidación provisional se motivan en la doctrina administrativa de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de abril de 2017, que declara que la compensación de bases imponibles negativas es una verdadera opción que normalmente se ejercita al presentar la autoliquidación (expresamente compensado una cantidad concreta; tácitamente por otros importes posibles, por haber compensado el máximo posible; o tácitamente, por no compensar en caso de no declarantes).

En concreto dispone:

"(...) la cuestión a dilucidar se centra en determinar si, en lo que se refiere a la compensación de bases imponibles negativas, puede afirmarse que estamos o no ante una opción (en los términos del artículo 119.3 LGT antes transcrito) y, en caso afirmativo, determinar el importe por el que se entiende ejercitada la misma por parte del contribuyente.

Así las cosas, de acuerdo con el artículo 12.2 LGT , "En tanto no se definan por la normativa

tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Siendo definido el término "opción" por el Diccionario de la Lengua Española de la RAE 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 de la RAE como "Derecho a elegir entre dos o más alternativas". A su vez el Diccionario de la Lengua Española de la RAE define "optar" como "escoger algo entre varias cosas".

Así las cosas, a juicio de este Tribunal, el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases impositivas negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de "opción" antes definido. Y así, la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base imponible de los ejercicios posteriores, es decir, que opera sobre la base. La Ley reconoce a los sujetos pasivos el derecho a compensar bases impositivas negativas de ejercicios anteriores; el ejercicio de dicho derecho es potestativo y no imperativo, debiendo ser el sujeto pasivo el que decida, dentro de los límites legales establecidos para ello, si ejercita o no su derecho a la compensación, así como el importe de la misma.

Además se trata de una opción que se ejercita "con la presentación de una declaración", que es la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por lo que la elección respecto de la compensación o no y, en caso afirmativo, de la cuantía de la misma, debe considerarse una opción tributaria que se ejercita mediante la presentación de una declaración y, en consecuencia, que cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el artículo 119.3 LGT anteriormente transcrito.

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

-Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases impositivas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó 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.

-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. (Salvedad hecha de que resulte aplicable lo dispuesto en el apartado 4 del art. 119 de la LGT introducido por la Ley 34/2015 (no vigente en el ejercicio que ahora nos ocupa) y a tenor del cual "En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos").

-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 impositivas 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.

-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 imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos".

2.- La Resolución del TEAR de Cataluña que es objeto de este proceso, y el escrito de contestación del Abogado del Estado se sustentan en la asunción de esta doctrina, que ha sido reiterada en Resoluciones del TEAC de 9 de abril de 2019 y 14 de mayo de 2019.

3.- El escrito de demanda aduce que la compensación de bases imponibles negativas no debe entenderse como una opción, sino un derecho que puede ejercitarse a lo largo de un plazo determinado. Así, la normativa tributaria ofrece, en ocasiones, de manera explícita la posibilidad de optar entre regímenes fiscales diferentes, como, por ejemplo, optar por un régimen de tributación individual o conjunta en el ámbito del IRPF, o la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal para operaciones de reestructuraciones empresariales, dentro del propio impuesto sobre sociedades. Con el añadido de que, en este caso, no se ha solicitado modificaciones o rectificación alguna de lo autoliquidado originariamente.

En el supuesto, como ha señalado el TSJ de Valencia en su sentencia de 23 de enero de 2015, el ejercicio del derecho de compensación de bases imponibles negativas no es una verdadera opción, sino un derecho que puede ejercitarse incluso en fase de comprobación.

Además, si nos atenemos al propio tenor del art.119.4 LGT se desprende que la Administración Tributaria puede aplicar las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la liquidación que practique; en el mismo sentido nos encontramos con el art. 253 LGT, según el cual, en el curso de un procedimiento de inspección se tendrán en cuenta todos los ajustes a favor del obligado tributario a los que pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base imponible o en la cuota que le correspondan.

Lo que prohíbe el art. 119.3 LGT es rectificar una opción ejercitada una vez finalizado el plazo de declaración, pero no obliga de ningún modo a ejercer las opciones dentro de dicho plazo, lo cual es una interpretación extensiva llevada a cabo por el TEAC. En este caso, la entidad reclamante no ha rectificado su tributación en ningún momento posterior al plazo de declaración, sino que optó extemporáneamente por una compensación que no ha solicitado modificar.

Entender que, por el hecho de no haber ejercitado la compensación de las bases imponibles negativas en periodo voluntario de declaración no puede ya ejercerse fuera de plazo es tanto como decir que todas las opciones que contempla la normativa propia de un tributo se ejercen en el plazo reglamentario de presentación de autoliquidaciones, o se pierde el derecho a ejercitar dichas opciones.

TERCERO.- 1.- Consiste la cuestión que se suscita en este proceso contencioso-administrativo en la

discusión estrictamente jurídica de si puede o no ejercitarse el derecho de compensación de bases imponibles negativas en una declaración del Impuesto sobre Sociedades extemporánea, lo que es negado por la actuación impugnada, al entender que la compensación de bases imponibles negativas es una opción tributaria en el IS y que, con el incumplimiento de la obligación de presentación de la liquidación en plazo, la demandante no ejercitó el derecho a compensar cantidad alguna, optando por su total diferimiento.

2.- Se trata de una cuestión estrictamente jurídica que carece de jurisprudencia, por no haber sido conocida anteriormente en estos concretos términos por el Tribunal Supremo, ni consta que a la fecha se haya admitido recurso de casación alguno para la formación de jurisprudencia.

En este sentido:

- La reciente Sentencia de 18 de mayo de 2020, sec. 2ª TS3ª (recurso 5692/2017) interpreta la norma jurídica de la LGT que impide la revocabilidad de las opciones tributarias, mas en un concreto supuesto en el que no era discutido que conformara una verdadera opción tributaria (así Fº Jº 3º, párrf. 7º), y en el que la cuestión que presentaba interés casacional era determinar si la opción de derecho transitorio que tan solo pudo ejercitarse en el plazo que discurrió entre el 11 de junio y el 11 de agosto de 2005 " *constituye un requisito sine qua non para la aplicación de dicho régimen especial o, por el contrario, se trata de un requisito meramente formal, por lo que su incumplimiento no puede comportar la anulación de la opción y la pérdida del derecho*". Mientras que en el caso de este proceso es discutido que la compensación de bases imponibles negativas sea una opción fiscal, y si existe una norma jurídica que de manera reglada y acabada determine el sentido de la voluntad del obligado tributario, como consecuencia de la falta de ejercicio de la declaración en tiempo

- A su vez, los Autos TS3ª de 4 de abril de 2018, 12 de abril de 2018 y 30 de abril de 2019 (recurso nº 6189/2017, 4648/2028 y 327/2019, respectivamente), se refieren a la admisión de recursos de casación para determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, y provocado un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el art. 119.3 LGT obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejercite nuevas o distintas opciones admitidas por la Ley para el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora; lo que es cuestión distinta a la que nos ocupa.

Y sobre la que, además, las Salas de este orden de los distintos Tribunales Superiores de Justicia no comparten una misma interpretación. Mientras confirman el criterio de la Administración Tributaria los Tribunales de Galicia (Sentencia de 22 de enero de 2020) y de Castilla y León -sede Burgos (Sentencia de 16 de diciembre de 2019), el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana llega al resultado contrario (Sentencia de 23 de enero de 2015).

3.- Dicho esto, la normativa a considerar reside en:

- Artículo 25 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que, en la redacción de aplicación por razón temporal, ordena:

Artículo 25. Compensación de bases imponibles negativas.

1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

2. La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que

hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

3. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

4. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades.

5. El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

- Artículo 119 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que, en la redacción de aplicación por razón temporal, establece:

Artículo 119. Declaración tributaria.

1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

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.

4.- Posteriormente, sin ser de aplicación temporal al supuesto, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, añadió un número cuarto con el siguiente contenido:

4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos.

Este añadido no sirve directamente para entender la interpretación del número 3. del precepto, por cuanto el sentido y finalidad de este nuevo apartado es, conforme anuncia el Preámbulo de la Ley que lo introdujo, "la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida.", que como se ve, es cosa distinta a la presente cuestión jurídica.

CUARTO.- 1.- La primera de las premisas en que sustenta el criterio de la Administración Tributaria y el TEARC, para entender que no es posible ejercer el derecho a la compensación de bases imponibles negativas en una declaración extemporánea, consiste en la presunción del ejercicio de la opción del total diferimiento como consecuencia de la falta de presentación de la declaración en plazo. En este sentido, la Resolución impugnada razona 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**".

El motivo de la demanda que ataca esta presunción debe ser estimado.

2.- La falta de presentación de la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo constituye una omisión pura de esta obligación, pero esta omisión no implica una especie de actuar positivo, ni la Ley determina de esta omisión una suerte de declaración presunta de la sociedad sujeta al impuesto. Esto a diferencia de lo que sucedía en el supuesto conocido en la Sentencia de 18 de mayo de 2020 (antes citada), en el que la norma tributaria preveía que la opción tributaria transitoria que allí se conoció debía ejercitarse precisamente en un concreto periodo determinado de fecha a fecha, de manera que caducó la posibilidad de optar una vez transcurrido el plazo, quedando de esta manera determinada la voluntad del obligado tributario como consecuencia de la fuerza normativa de lo fáctico.

A si se desprende también del concepto normativo de "declaración tributaria", que requiere una actuación positiva del obligado tributario, y además normalmente formal: El art. 119.1 LGT considera como declaración la actuación formal del obligado tributario que cumple la triple exigencia: i) objetiva, de tratarse de la presentación de un documento, entendido como un escrito en el que constan datos susceptibles de ser empleados para probar algo; ii) subjetiva, por referirse a la declaración efectuada por un obligado tributario ante la Administración Tributaria, y; iii) ontológica, al tratar de un escrito en el que se refieren hechos relevantes para la aplicación de los tributos.

Y si bien el número segundo de aquel precepto prevé que reglamentariamente pueda determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento, es lo cierto que la declaración del Impuesto sobre Sociedades únicamente puede efectuarse mediante la utilización de un modelo formalizado (el modelo 200, aprobado por Orden HAP/864/2013, de 14 de mayo) y en el ejercicio que nos ocupa de preceptiva presentación electrónica.

3.- Siendo así, el ejercicio del derecho a compensar bases imponibles negativas tan solo se pudo realizar de manera explícita, mediante la consignación del importe en la clave correspondiente del citado modelo, y no, por consiguiente, mediante la simple omisión del deber de presentación de la declaración en plazo.

Esta omisión tendrá las consecuencias que contempla la Ley, pero el Ordenamiento jurídico no autoriza la conclusión que de este incumplimiento deduce la Administración Tributaria.

QUINTO.- 1.- Si bien la estimación de aquel motivo conduce a la consecuencia que no hubo una declaración "ficta" en plazo, de la que la extemporánea fuera rectificativa de una opción tributaria, y por tanto a la inaplicabilidad del art. 119.3 LGT, el agotamiento del deber de motivación aconseja que analicemos también la cuestión de si la compensación de bases imponibles negativas es el ejercicio de un derecho en la aplicación del tributo o bien de una opción tributaria.

2.- A diferencia de lo que sucedió en el anterior fundamento, la normativa no ofrece un concepto de "opción tributaria", a pesar de lo cual parece no existir discrepancia en que por tal pueda tenerse como una posibilidad que se elige entre varias, y se asimila a las obligaciones alternativas, en las que se debe cumplir por completo sólo una de éstas, compitiendo la elección al deudor salvo disposición en contrario.

Para la delimitación de lo que de común comprende este concepto jurídico indeterminado, que se debe ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, cabe constatar que son opciones tributarias supuestos como:

A) En la Ley General Tributaria: la opción del obligado tributario para la liquidación de las cuotas cuando por un mismo concepto impositivo y periodo, cabe distinguir elementos en los que la Inspección aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no aprecia esa conducta dolosa.

B) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: b.1) la opción por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero; b.2) la opción para la imputación temporal de las rentas obtenidas en operaciones a plazos o con precio aplazado; b.3) la opción por la tributación conjunta en lugar de la individual; b.4) la opción para las ganancias patrimoniales por cambio de residencia a otro Estado miembro de la UE o del EEE.

C) En la Ley del Impuesto sobre Sociedades: c.1) la opción ente la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios o los gastos deducibles; c.2) la opción para acogerse al régimen especial de arrendamiento de viviendas; c.3) la opción para acogerse al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la UE; c.4) la opción transitoria para la integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

3.- De lo precedente, en especial de las características comunes de estos supuestos que, con certeza, comprenden opciones tributarias, puede sintetizarse sus elementos esenciales: i) Las opciones tributarias vienen explícitamente reguladas en la Ley; ii) la Ley además las identifica de manera explícita mediante la fórmula "podrá optar" o similar; iii) se otorga al sujeto pasivo del impuesto el ejercicio de la opción, que debe ejecutar mediante una declaración de voluntad expresa, iv) una vez realizada la opción esta deviene vinculante para el obligado tributario que la realiza y para la Administración Tributaria, v) la opción consiste en la voluntaria sujeción a una consecuencia o régimen especial, como alternativa al general del impuesto que rige en defecto, y; vi) la finalidad del reconocimiento de la opción reside en la mejor determinación de la capacidad económica gravada del sujeto pasivo.

4.- La Ley no contempla para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que el sujeto pasivo pueda optar entre compensar las pérdidas pasadas u otra consecuencia o régimen alternativo del anterior. Dicho de otro modo, el sujeto pasivo del impuesto no tiene ningún derecho alternativo al de compensación de sus bases imponibles negativas.

Que el sujeto pasivo no tenga la obligación de compensar el resultado negativo en el primer ejercicio que tenga otro positivo, ni que deba compensar la totalidad de esa pérdida en un solo ejercicio de ser legalmente posible, no supone que tenga una opción sobre el derecho a compensar sus bases imponibles negativas, como que aquel derecho, único en cuanto su consideración y no alternativo con otro distinto, lo ejercerá en los términos más adecuados a su situación económica y financiera, y de acuerdo con lo que le permite la normativa contable y el ordenamiento tributario.

Así entendida, la compensación de bases imponibles negativas no es tanto una opción tributaria, como la previsión de un derecho en la aplicación del impuesto para la más ajustada determinación de la base imponible de la sociedad, consecuencia de la consideración del sujeto pasivo de este impuesto como empresa en movimiento.

5.- La interdicción de la compensación de las bases imponibles negativas constituye un efecto punitivo no previsto en el Ordenamiento jurídico tributario para las declaraciones extemporáneas,

obstaculiza la finalidad de la Ley del Impuesto para la determinación de la renta gravada conforme la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo, impidiendo incluso de manera definitiva el cumplimiento de este fin cuando se trata del último ejercicio de la sociedad, o el último ejercicio en el que es legalmente posible la compensación

Y contraría la preceptividad de la compensación de pérdidas en determinados supuestos previstos en la Ley de Sociedades de Capital, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, como cuando hay pérdidas de ejercicios anteriores que hacen que el valor del patrimonio neto sea inferior a la cifra del capital social, en el que el art. 273.2 de dicha Ley establece que " *el beneficio se destinará a la compensación de pérdidas*", o cuando existen pérdidas que hacen que el patrimonio neto sea inferior a las dos terceras partes del capital y haya transcurrido un ejercicio social sin que se recupere dicho patrimonio, en cuyo caso, según obliga el art. 327, sería necesario reducir el capital social, a pesar de la existencia de beneficios que pudieran disminuir aquellas pérdidas.

6.- En definitiva, ni puede presumirse que la demandante optase por el total diferimiento de sus bases imponibles negativas por el suceso de no haber presentado la declaración del impuesto en el plazo reglamentario, ni el contenido de su derecho a compensar las bases imponibles negativas es una opción tributaria, estrictamente considerada.

El recurso contencioso-administrativo debe ser, por consiguiente, estimado en su integridad.

SEXTO.- Si bien ello, no se efectuará especial imposición de las costas causadas en esta instancia, en atención a las serias dudas de Derecho en la interpretación de los aplicados para resolver la cuestión que este Tribunal aquí resuelve por primera vez, además de constar pronunciamientos contrarios por otros Tribunales.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad el Rey,

FALLAMOS:

1º.- Estimar el presente recurso contencioso-administrativo y, en su consecuencia, anular la Resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa, por no ser conformes en Derecho.

2º.- No efectuar especial imposición de las costas del proceso.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

PUBLICACIÓN.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado Presidente. Doy fe.