

Modificación de las bases imponibles negativas compensadas y artículo 119.3 de la Ley General Tributaria: un matiz

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

Compensación de las bases imponibles negativas como «opción», en aplicación de lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, en los casos en los que una resolución económico-administrativa o jurisdiccional modifica su importe.

El Tribunal Económico-Administrativo Central aborda, en su Resolución de 16 de enero del 2019 (6356/2015), un tema que ya fue examinado tanto en su Resolución de 4 de abril del 2017 (1510/2013) como en el Informe C/4/33/15 emitido por la Subdirección de Ordenación Legal del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria el 22 de junio del 2015 sobre la posibilidad de modificar en el curso de una inspección la cuantía de las bases imponibles negativas consignadas para compensar. Nos referimos a la cuestión de la compensación de las bases imponibles negativas como «opción», en aplicación de lo dispuesto en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT), y los límites que de ello se derivan.

En concreto, la citada resolución del Tribunal Central del 2017 concluyó, entre otras cuestiones, que «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».

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Pues bien, mediante la resolución que ahora comentamos, el tribunal completa y matiza dicho criterio para dar solución a una cuestión que no se había planteado ni en la citada resolución del 2017 ni en el aludido informe del 2015. Se trata de un caso donde una entidad que, no habiendo compensado bases imponibles negativas en su día o habiendo compensado un importe inferior al que tenía derecho, posteriormente se encuentra con que el importe de dichas bases correspondientes a periodos anteriores y susceptibles de compensación aflora o aumenta como consecuencia de una resolución económico-administrativa o jurisdiccional que así lo reconoce y, en función de ello, opta entonces por compensar —o en su caso aumentar— el importe de bases negativas que no compensó en su declaración inicial.

En ese escenario, el tribunal se plantea cuál debería ser la respuesta de los órganos de gestión o inspección tributaria a la pretensión de la entidad de rectificar lo inicialmente declarado, llegando a la conclusión de que una solución denegatoria basada en la remisión a lo consignado en la declaración inicial es desafortunada y poco consistente, afirmación que justifica valiéndose de varios ejemplos que, aunque extremos, ponen de manifiesto las disfunciones que pueden generarse con una aplicación excesivamente rígida del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

Por ello, entiende el tribunal que, en casos como el planteado, lo señalado en dicho precepto 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 minoraba unas bases imponibles negativas con una actuación que los tribunales terminan anulando), deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse».

Para ilustrar su posición, el tribunal se refiere a una hipotética situación que permite apreciar el acierto de su postura con mayor claridad. Apunta así a las consecuencias que se derivarían en el caso de que el importe de las bases imponibles negativas de periodos anteriores hubiera cambiado, pero en lugar de traducirse en un aumento de aquéllas, lo hiciese en su disminución, por ejemplo, debido a una inspección tributaria de la que resultase una liquidación de ese ejercicio con una cuota a ingresar. En este caso —señala el tribunal—, no se cuestionaría que esa sociedad después, fuera ya del plazo de declaración de dicho ejercicio, presentase una complementaria del ejercicio concernido sin compensar esas bases negativas del ejercicio anterior, que ya no tendría.

Por ello, y como se ha expuesto, este tribunal considera que, si la situación en que se ejerció la opción inicial cambia *a posteriori* como consecuencia de una resolución de un órgano revisor, la opción inicialmente adoptada puede mudarse y así se deberá admitir.

Ahora bien, matiza el tribunal, dicha modificación podrá realizarse, 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 Ley General Tributaria 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 del 2017».

En tal sentido, el tribunal entiende que, aceptando que la opción inicial podrá mudarse si la situación en que se hubo ejercido tal la opción cambia, la solución más respetuosa con lo que dispone el citado artículo 119.3 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, quedando por tanto bajo los efectos de dicho artículo aquello por lo que ya se optó en su día en la situación inicial. Por tanto, más que de un 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 —ha de recordarse— haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración.

Para terminar, únicamente cabe señalar que el criterio defendido en la resolución comentada habrá de entenderse aplicable cuando se produzcan las circunstancias expuestas, toda vez que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 14 de febrero del 2019 (1524/2019), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, desarrolla su posición tradicional sobre el ejercicio de opciones fiscales en relación con la aplicación del beneficio fiscal de la libertad de amortización.