

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/06054/2017/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **14/05/2019**

Asunto:

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

Criterio:

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; y también es criterio de este Tribunal Central que 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.

Reitera criterio de 1510/2013, 4 de abril de 2017 y de RG 3285-2018, de 9 de abril de 2019

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
119.3

Conceptos:

Bases imponibles negativas
Compensación
Impuesto sobre sociedades
Plazos

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 14 de mayo de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-06054-2017

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **X SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Mx...** - NIF ...

DOMICILIO: ... (BARCELONA)

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

Se ha visto la presente reclamación económico-administrativa interpuesta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por Don **Mx...** con N.I.F. ..., actuando en representación de la entidad denominada **X, SA** (en adelante, LA entidad) domiciliada a efectos de notificaciones en ..., Barcelona, y con N.I.F. ..., frente a la resolución con liquidación provisional dictada en fecha 24 de abril de 2018 por la oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Letamendi de la Agencia Tributaria, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, con número de referencia ... y por importe total de 612.796,37 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 14/11/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 24/10/2017 contra resolución con liquidación provisional dictada en fecha 24 de abril de 2018 por la oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Letamendi de la Agencia Tributaria, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, con número de referencia ... y por importe total de 612.796,37 euros.

SEGUNDO.- **X, SA** presentó la declaración del Impuesto de Sociedades de 2015 el día 26/07/2016. En dicha autoliquidación compensó bases imponibles negativas por importe de 2.129.639,99 euros.

TERCERO.- El 21 de julio de 2017 se dicta propuesta de liquidación provisional por los órganos de gestión de la Administración de Letamendi, eliminando la compensación de BINs aplicada por la entidad en su autoliquidación por cuanto la autoliquidación del obligado tributario ha sido presentada de forma extemporánea, y por aplicación de lo dispuesto tanto en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT) como en la Resolución de TEAC 1510/2013, de 4 de abril de 2017 en su apartado 4, se entiende improcedente el ejercicio de dicha opción tributaria en la autoliquidación extemporánea, puesto que la circunstancia de no ejercitar en periodo reglamentario de declaración el derecho a compensar optando por su total diferimiento no puede ser objeto de rectificación mediante la presentación de una declaración extemporánea.

CUARTO.- El contribuyente presenta alegaciones a la propuesta de regularización practicada aduciendo la no consideración de "opción" de las compensaciones de bases imponibles negativas en los términos del artículo 119.3 LGT, así como que la Resolución del TEAC de fecha 4 de abril de 2017, no sólo enjuicia un supuesto diferente, sino que no constituye criterio vinculante para la AEAT y difiere del mantenido por el propio TEAC en anteriores ocasiones.

QUINTO.- Los órganos de gestión de la Administración de la AEAT dictan liquidación provisional el 21 de septiembre de 2017, confirmando la eliminación de la aplicación de las BINs pretendida por el sujeto pasivo y resultando una cuota a ingresar por importe de 612.796,37 euros (cuota de 587.299,20 euros e intereses de demora de 25.497,17 euros). Dicho acuerdo consta notificado a la entidad, vía NEO, el 25 de septiembre de 2017.

SEXTO.- Contra dicho acuerdo se interpone la presente reclamación económico-administrativa, en única instancia, ante este Tribunal Central, el 24 de octubre de 2017, por

estimarla no ajustada a derecho. A día de la fecha, no se han presentado alegaciones por el recurrente.

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 legalidad del acto impugnado.

TERCERO.- La falta de presentación del escrito de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, no es causa por sí misma de caducidad del procedimiento, ni, como reiteradamente ha señalado este Tribunal Central, puede interpretarse como desistimiento tácito, ni siquiera prejuzga o determina la desestimación de la reclamación promovida por el reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de la amplias facultades revisoras que, concretamente, el artículo 237 LGT le atribuye.

No obstante lo anterior, el órgano económico-administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, sólo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acuerdo recurrido.

En este caso, la regularización practicada por los órganos de gestión tributaria deriva de la eliminación de la compensación de BINs de la autoliquidación extemporánea presentada por la entidad.

Sobre esta cuestión, este Tribunal Central se ha pronunciado en distintas ocasiones, pudiendo citar la más reciente, la Resolución de 9 de abril de 2019 (RG03285/2018) que dispone:

Acudamos en primer lugar a la regulación que la normativa específica del Impuesto de Sociedades realiza de la compensación de bases imponibles negativas en el artículo 26 de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades

1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros."

Por su parte el artículo 119.3 LGT dispone:

"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.

Lejos de las interpretaciones que puedan hacerse del artículo, el mismo dice lo que dice, y es que el contribuyente del IS puede compensar las BINs que tuviese pendientes de aplicación o puede no compensarlas, con las bases imponibles positivas objeto de liquidación o autoliquidación con los límites previstos, y esto significa que puede elegir por compensarlas o no compensarlas, pudiendo, además, optar el contribuyente en qué período o períodos compensa y en que cuantía. El artículo con el término "podrán", expresa posibilidad, más concretamente, concreta la posibilidad que tiene el contribuyente de compensar sus BINs provenientes de ejercicios anteriores, es decir, le otorga la opción de hacerlo, opción que debe ser ejercitada al tiempo de presentar su autoliquidación o declaración en el plazo reglamentario. Es evidente que si la modificación del ejercicio de opción sólo puede realizarse dentro del plazo reglamentario, como claramente dispone el artículo 119.3 LGT, la opción misma sólo puede ser ejercitada en dicho plazo, lo contrario vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, permitiéndole ejercitar opciones de manera extemporánea, mientras que quien cumple con sus obligaciones queda limitado a su ejercicio al plazo de su correcto cumplimiento. En ello abundaremos más adelante.

En esa Resolución se confirmaba lo que es criterio doctrinal de este Tribunal Central: la posibilidad que la normativa tributaria del IS reconoce al sujeto pasivo de compensar, en un ejercicio, las BIN`s procedentes de ejercicios anteriores aun no compensadas (o no hacerlo) es una "opción tributaria" a todos los efectos. La Resolución de este Tribunal de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013) así lo recogía expresamente:

Así las cosas, a juicio de este Tribunal, el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles 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 imponibles 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 imponibles 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:

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 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.

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

Por otro lado, el hecho de que el artículo 119 LGT haya sido objeto de modificación por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General tributaria, que entró en vigor el 12 de octubre de 2015, pueda llevar a concluir que la compensación de BINs no puede incluirse dentro del concepto de "opciones tributarias" en los términos que se recogen en ese artículo 119 LGT, es una consideración que no puede admitirse por este Tribunal. Así, la anteriormente citada Resolución de este Tribunal Central de 9 de abril de 2019 se expresa en los siguientes términos:

La misma [modificación a que nos referimos] consiste en la inclusión de un apartado 4 al artículo 119 de la LGT que dispone:

"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."

Apartado que, tratándose de B.I.N.'s procedentes de ejercicios anteriores pendientes y de un procedimiento de aplicación de los tributos, lo que viene a decir es que si como fruto de una

actuación inspectora se incrementa la B.I. positiva del ejercicio previa, en el acto de liquidación ese aumento resultante del procedimiento puede neutralizarse a través de compensar esas B.I.N.'s procedentes de ejercicios anteriores que se tuvieran pendientes; aunque, eso sí, "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"; y esto último para explicitar, como decía el preámbulo de la Ley 34/2015, "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".

A tenor de lo anterior, reza la Sentencia del Tribunal Supremo 2654/2016, de 22 de noviembre de 2017, en concreto en su fundamento de derecho SEXTO,

En lo que hace al alcance que debe tener la acogida de este cuarto motivo de casación, debe decirse que dicha acogida se traduce en estas consecuencias: (a) no significa reconocer a la recurrente el derecho a que se le aplique directamente la compensación que solicitó respecto de bases negativas en ejercicios anuales anteriores; (b) **tan sólo se concede el distinto derecho a que la Administración tributaria, con carácter previo a realizar la liquidación resultante de la actividad inspectora, resuelva si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los concretos créditos fiscales que fueron invocados respecto de ejercicios anteriores, pero sin oponer como obstáculo que había precluido temporalmente el derecho a deducir esa solicitud**¹; y (c) queda también a salvo el derecho de la Administración de condicionar la compensación solicitada para la liquidación litigiosa a la dejación sin efecto de la compensación que por los mismos créditos fiscales hubiese realizado la entidad recurrente en otros ejercicios fiscales diferentes a los aquí controvertidos

Ante la posibilidad de que se pudiera concluir que, de acuerdo con lo anterior, resulta evidente que la compensación de BIN's no es inmodificable y que no debe obstaculizarse su modificación posterior al momento en que se decidió por hacerla (total o parcialmente) o por no hacerla, este Tribunal debe remarcar que no comparte este razonamiento, pues como se va a exponer de manera diáfana, no se puede generalizar la aceptación de la posibilidad de modificar la opción del obligado tributario en cuanto a la compensación de BINs de lo dispuesto en la citada sentencia del Tribunal Supremo, pues la misma se refiere a un supuesto concreto. Para ello resulta especialmente relevante referiremos a la Resolución de este Tribunal de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015), de esta misma Sala, en la que se clarifica la cuestión al resolver:

Y, en tal sentido, 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 período 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 minora 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 período 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.

Visto lo anterior, resulta evidente que el apartado 119.4 LGT no implica aceptar que la compensación de BINs no sea una opción tributaria. La sentencia del Tribunal Supremo no viene a confirmar dicha extrapolación e interpretación del precepto, sino que se ha querido incluir un supuesto especial de apertura del derecho a optar por la compensación de BINS existentes de ejercicios previos en supuestos donde las circunstancias se han modificado como consecuencia de una actuación de la Administración, de la misma manera que lo reconoce este Tribunal en la reciente Resolución de 19 de enero de 2019 como se ha expuesto supra.

Este Tribunal viene a reiterar, como en sus resoluciones anteriores, que la compensación de BINs es una opción tributaria que debe ejercitarse en los términos del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

CUARTO.- En consonancia con la regularización practicada por los órganos de gestión, hemos de pronunciarnos acerca del hecho de no permitirse el ejercicio de una opción tributaria una vez transcurrido el plazo reglamentario de presentación de una autoliquidación, ni su ejercicio de forma extemporánea.

La liquidación objeto de impugnación fue dictada por la Administración de Letamendi de la Delegación Especial de Cataluña, fundamentando la misma en el fundamento de derecho Quinto de la Resolución 1510/2013 de este Tribunal, en la que se manifiesta:

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.(...)

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

Sobre esta misma cuestión versa la Resolución de este Tribunal Central de 9 de abril de 2019, que reproducimos aquí:

(...) Comenzaremos señalando que la normativa específica del Impuesto de Sociedades, Ley 27/2014 (en adelante LIS) en su artículo 124 señala:

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Por otro lado el artículo 119 de la LGT dispone:

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.

Como ya anticipábamos, es indiscutible que la opción de compensar o no una BIN ha de ejercitarse al tiempo de presentar una autoliquidación o declaración. Además la presentación de una autoliquidación por Impuesto de Sociedades, es una obligación tributaria formal conforme al artículo 29.2 c) de la LGT:

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.
- b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.
- c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

Esta autoliquidación, en el caso del IS y conforme al citado artículo 124 LIS, ha de presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del

período impositivo (este es el denominado plazo reglamentario). Pero es que, además, conviene reflejar que la falta de presentación en plazo de la correspondiente autoliquidación o declaración tributaria, haciéndolo de forma extemporánea, lleva aparejada consecuencias gravosas para el obligado tributario que incumple, las cuales pueden ir desde la sanción prevista en el artículo 198 LGT - para el caso de que no se derive de ello perjuicio económico para la Hacienda Pública - hasta los recargos por declaración extemporánea previstos en el artículo 27 LGT, sin perjuicio, obviamente, de lo que se derive, en términos de regularización, de la posible comprobación que pudieran efectuar los órganos tributarios competentes.

Dicho todo esto, no puede más que concluirse que si la rectificación del ejercicio de una opción tributaria sólo puede realizarse dentro del plazo reglamentario, como claramente dispone el artículo 119.3 LGT, la opción misma, esto es, en el caso de las BIN's, decidir por compensar (todas o parte de las disponibles) o no compensarlas, sólo puede ejercitarse en dicho plazo, 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; a este respecto, como ya asumíamos en nuestra ya citada resolución de de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013), la no presentación en plazo de la autoliquidación debe tratarse, a estos efectos, como haber optado por no compensarse, en ese ejercicio, las BIN's que tenía disponibles y, lógicamente, al estar expirado el plazo reglamentario de declaración, es ésta ya una opción inalterable para el obligado tributario (a salvo de que puedan resultar nuevas BIN's de ejercicios anteriores como consecuencia de regularizaciones tributarias en los términos que recogimos en nuestra reciente resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015)).

Expresándolo en otros términos, el no presentar en plazo su autoliquidación, en cuanto a la aplicación de BIN's al ejercicio, lleva a entender que difiere su compensación, pues de otra manera, no sólo habría que entender que sí van a compensarse las BIN's, sino también qué importe se va a compensar, esto es, si se va agotar el importe de las BIN's pendientes o no se va a agotar.

En definitiva, que siendo la compensación de BIN's una opción, ésta sólo puede ser ejercitada en plazo, y fuera de él, únicamente en supuestos excepcionales que supongan que, en términos expresados en nuestra resolución de 16 de enero de 2019, las condiciones existentes al tiempo de finalizar el plazo reglamentario de declaración hubieran cambiado respecto a las BIN's existentes; y también es criterio de este Tribunal Central que la no presentación de la declaración o autoliquidación en la que debe ejercerse la opción de compensar unas BIN's 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. Así, cuando la cuota tributaria se pone de manifiesto tras el incumplimiento del obligado tributario (puesto que presentar extemporáneamente una declaración es incumplir con una obligación tributaria formal) éste ya ha perdido la oportunidad de hacer valer, como reza el artículo 119.3 LGT, " Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración" y este Tribunal entiende que la correcta declaración es aquella que es realizada en el plazo legalmente previsto al efecto. Sic, continúa el precepto: (las opciones) "no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración". Es decir, una opción sólo puede ejercitarse en plazo reglamentario, porque sólo en ese plazo se podría modificar, o lo que es lo mismo, cualquier manifestación en referencia a una opción sólo tendrá efectos frente a la Administración si se realiza en el plazo de cumplimiento voluntario o reglamentario.

Sirva destacar, en este mismo sentido, el criterio de la Dirección General de Tributos recogido en su Contestación a la Consulta Vinculante V2496/2018, de 17 de septiembre, en la que este centro directivo expone que, a su juicio, el hecho de no presentar la autoliquidación correspondiente a un ejercicio concreto del IS en el plazo regulado en el artículo 124 LIS implica que la sociedad no ejercitó el derecho a compensar BIN's de ejercicios anteriores que tuviera disponibles, optando con ello por su total diferimiento, no siendo posible rectificar esta opción a través de la presentación de una autoliquidación extemporánea

Como consecuencia de mandato legal, este Tribunal Central reitera la doctrina que ya ha manifestado en Resoluciones anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 239.8 LGT que establece:

La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.

Procede, por tanto, desestimar la reclamación y confirmar el acuerdo impugnado en los términos expuestos.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda **DESESTIMAR** la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.