

La compensación de BINS es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT

Análisis de la [STS de 30 de noviembre de 2021, rec. núm. 4464/2020](#)

Eva María Cordero González

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 30 de noviembre de 2021 pone fin a la controversia generada en torno a la naturaleza jurídica de la compensación de bases imponibles negativas (BINS), que el TS considera un derecho del contribuyente excluido del ámbito de aplicación del artículo 119.3 de la LGT, relativo a las opciones tributarias. Con ello, no solo se permite la compensación de BINS en autoliquidaciones extemporáneas, sino su plena rectificación de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT y su aprovechamiento en el seno de un procedimiento de comprobación, con las limitaciones derivadas del artículo 119.4 de la LGT. Se trata de un pronunciamiento de gran relevancia, además, para la delimitación del régimen jurídico de las opciones tributarias en su conjunto, cuyo concepto se perfila de forma restrictiva, estableciéndose, por otra parte, unas exigencias mínimas para dotar de efectos vinculantes a las manifestaciones de voluntad, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica.

1. Supuesto de hecho

En su Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–) el Tribunal Supremo (TS) determina que la compensación de bases imponibles negativas (BINS) no constituye una opción del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT) sino un derecho del contribuyente al que no resultan aplicables los límites a su rectificación previstos en esta norma. Se trata de un pronunciamiento de extraordinaria importancia, que pone fin a la larga polémica suscitada en torno a la naturaleza de esta figura tras la publicación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 –NFJ066140–). Aunque el recurso de casación se refiere específicamente a la posibilidad de compensar BINS en autoliquidaciones extemporáneas, al excluirse esta figura del régimen de las opciones decaen también el resto de limitaciones establecidas por la doctrina del TEAC, como la imposibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación para incrementar las BINS compensadas una vez transcurrido el periodo voluntario.

Nota: Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación del Plan Nacional de la Agencia Estatal de Investigación MCI-21-PID2020-116096RB-I00 «El desafío de la Buena Administración tributaria en un entorno digital».

Hay que recordar, en todo caso, que esta resolución ya había sido anulada por la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm.439/2017 –NFJ080256–), que vino a considerar que el artículo 119.3 de la LGT no resultaba aplicable a la rectificación de autoliquidaciones. Sin embargo, este criterio no había sido asumido aún por el TEAC que, en resoluciones posteriores (Resoluciones de 22 de julio de 2021 [RG 6363/2019 –NFJ084234–] y de 22 de septiembre de 2021 [RG 25/2020 –NFJ083667–]), siguió manteniendo su doctrina alegando la ausencia de firmeza de la sentencia de la AN y la inexistencia de pronunciamiento por parte del TS, ante el que pendían diversos recursos de casación. Ciertamente, en esta sentencia el TS matiza su pronunciamiento anterior de 22 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2654/2016 –NFJ069239–), en el que daba a entender que la compensación de BINS tenía cabida en el artículo 119.3, al apuntar la necesidad de «cohonestar» este mandato con el principio de íntegra regularización para permitir el aprovechamiento de las BINS en el marco de un procedimiento de comprobación. La Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–) determina ahora con toda claridad la inaplicabilidad de este precepto a esta figura, reafirmando su carácter estructural en el marco del impuesto sobre sociedades (IS) y su consideración como elemento esencial para lograr una adecuada estimación de la renta de la entidad de acuerdo con el principio de capacidad económica.

La sentencia desestima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía de 5 de diciembre de 2019, que había acogido el recurso presentado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía de 26 de julio de 2018. Los hechos que motivaron estas resoluciones vienen referidos a la presentación extemporánea de las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2013 y 2014, en las que se compensaron bases negativas hasta absorber, en una de ellas, la totalidad de la renta del periodo. Las liquidaciones administrativas dictadas para eliminar las BINS fueron recurridas ante el TEAR, que las desestimó aplicando la doctrina del TEAC según la cual cuando el interesado no ejercita el derecho a compensar dentro del periodo reglamentario de declaración, incumpliendo la «más básica de sus obligaciones» y «optando por su total diferimiento», no es posible rectificar la citada opción mediante una declaración extemporánea, pues lo contrario situaría en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, permitiéndole ejercitar opciones de manera extemporánea, frente a quien sí lo hace. Esta doctrina fue reiterada posteriormente por el TEAC en sus Resoluciones de 9 de abril de 2019 (RG 3285/2018 –NFJ074059–) y de 14 de mayo de 2019 (RG 6054/2017 –NFJ073605–), dictadas en supuestos de presentación de la autoliquidación fuera de plazo.

El TSJ de Andalucía, siguiendo el criterio del TSJ de la Comunidad Valenciana en su Sentencia 71/2015, de 23 de enero (rec. núm. 1955/2011 –NFJ080866–), concluyó, sin embargo, que el ejercicio del derecho a la compensación de bases negativas no se encontraba incluido en el artículo 119.3 de la LGT, por no ser una verdadera «opción», sino un derecho que puede ejercitarse en un plazo determinado y no es posible ejercer de forma tácita. Interpuesto recurso de casación por el abogado del Estado, la cuestión con interés casacional objetivo que se le planteó al TS fue la de «determinar, interpretando el artículo 119.3 LGT, si es posible aplicar

en el impuesto sobre sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente». Este recurso siguió a los planteados frente a otras sentencias de los TSJ que mantuvieron igual criterio, como los admitidos por Auto de 13 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4300/2020 –NFJ079749–), frente a la Sentencia de 14 de mayo de 2020 del TSJ de la Comunidad Valenciana (rec. núm. 1779/2018 –NFJ079748–) y por Auto de 21 de enero de 2021 (rec. núm. 4006/2020 –NFJ080708–), relativo a la Sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de mayo de 2020 (rec. núm. 267/2019 –NFJ078519–), resueltos respectivamente por las Sentencias del TS de 3 de diciembre de 2021 (rec. núm. 4300/2020 –NFJ084369–) y 2 de diciembre del mismo año (rec. núm. 4006/2020 –NFJ084370–).

2. Doctrina del tribunal

El TS destaca en primer término la inseguridad jurídica a que conduce la indefinición legal de las opciones tributarias, en abierta contradicción con el desiderátum de la exposición de motivos de la LGT que, entre sus principales objetivos, cita el refuerzo de las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica. La inexistencia de un concepto de opción resulta tanto más llamativa por las gravosas consecuencias que se atribuyen a esta figura en el artículo 119.3 de la LGT, que impide su rectificación transcurrido el periodo voluntario de declaración, frente a la posibilidad general de rectificar la autoliquidación dentro del plazo de prescripción, establecida en el artículo 120.3 de la LGT.

El TS señala, por ello, que «en el contexto de la calidad jurídica de la ley, resulta exigible una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo, en su caso, a la Administración, completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el ordenamiento jurídico confiera al reglamento». En este sentido, «no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equivocidad que el ordenamiento tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles», generando efectos perjudiciales de gran magnitud si los principios de capacidad económica y proporcionalidad se ven afectados.

De esta crítica a la configuración legal de las opciones tributarias se extrae un principio general que, a nuestro modo de ver, habrá de guiar la interpretación del artículo 119.3 de la LGT a partir de este momento y es que las consecuencias desfavorables de la indefinición normativa *no pueden hacerse recaer sobre el contribuyente, interpretando este precepto en su perjuicio*. El TS recuerda, en este sentido, el principio recogido en el artículo 3.2 de la LGT, que exige que la aplicación del sistema tributario asegure los derechos y garantías de los obligados, objetivo difícil de cumplir a falta de definición normativa del concepto de opción, que habrá de dar lugar, necesariamente, a una aplicación restrictiva de las limitaciones establecidas en el artículo 119.3 de la LGT.

Dado que ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo definen el concepto de opción tributaria, de acuerdo con el criterio de interpretación establecido en el artículo 12.2 de la LGT, el TS acude, como ya lo hiciera el TEAC al establecer su doctrina, al diccionario de la lengua española de la RAE para determinar que «optar» implica elegir entre diferentes alternativas. A partir de esta primera aproximación, desarrolla tres elementos sobre los que se asienta el concepto de opción tributaria: a) Su identificación expresa y ejercicio a través de una declaración; b) La existencia de regímenes tributarios diferentes y excluyentes; y c) El elemento volitivo por parte del obligado tributario.

- a) El TS descarta, efectivamente, que el artículo 119.3 se refiera a cualesquiera opciones en sentido amplio o genérico, pues solo comprende a aquellas que *según la normativa tributaria* se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la *presentación de una declaración*. Para dotarla de efectos vinculantes es necesario, por ello, que la normativa tributaria identifique de forma expresa que una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente es una verdadera opción tributaria y, en segundo lugar, que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

El TS acompaña estas exigencias de una relación ejemplificativa de lo que considera opciones tributarias en el sentido estricto. Así, la opción por la tributación conjunta (art. 83) o la tributación por el impuesto sobre la renta de no residentes en el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (art. 93) en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF); la elección del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (art. 48) o la aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 61) en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS); o la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (art. 163 quinquies) en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Todos estos preceptos recogen expresamente que el contribuyente «podrá optar», identificándose la elección como «opción», si bien es cierto que no se contempla una remisión al artículo 119.3 de la LGT para delimitar sus efectos¹.

¹ En este sentido, el TS acoge un criterio similar al empleado por el TSJ de Cataluña en su Sentencia de 19 de junio de 2020 (rec. núm. 1379/2019 -NFJ079282-), que consideró esencial que las opciones vinieran establecidas de forma explícita por las normas tributarias, mediante la fórmula «podrá optar» o similar, aludiendo, entre otros ejemplos de genuinas opciones tributarias, a la opción por la aplicación del régimen de excesos, en sustitución de la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, a la imputación temporal de las rentas obtenidas en operaciones a plazos o con precio aplazado, a la tributación conjunta frente a la individual o a la prevista para las ganancias patrimoniales por cambio de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En el IS, el TSJ aludió, expresamente, entre otras, a la opción entre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios o los gastos deducibles o las opciones relativas a los regímenes especiales de arrendamiento de viviendas o de operaciones de reestructuración empresarial.

No ocurre así con la compensación de BINS, cuya normativa reguladora vigente en el momento de la emisión de las liquidaciones enjuiciadas (el art. 25.1 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) se limitaba a señalar que las BINS que hubieran sido objeto de liquidación o autoliquidación «podrán ser compensadas» con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. Y lo mismo cabe señalar del actual artículo 26 de la LIS, según el cual las BINS «podrán» ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes, con el límite del 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización. De acuerdo con el criterio del tribunal, no concurrirían, así pues, las exigencias mínimas de seguridad jurídica para atribuir los efectos del artículo 119.3 de la LGT a esta figura.

- b) En segundo lugar, se requiere la necesaria existencia de una *alternativa de elección entre regímenes tributarios diferentes y excluyentes*. No se estará en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un *derecho autónomo*, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias «diferentes y excluyentes». Como tal derecho, se considera que la compensación de BINS es susceptible de renuncia, de modo que no puede considerarse que su falta de aplicación sea un régimen «diferente» a estos efectos. Con esta expresión, el TS alude, a nuestro juicio, a la opción entre dos regímenes dotados de sustantividad propia, sin que la mera falta de aplicación o renuncia de un elemento favorable pueda considerarse una alternativa en tal sentido. Además, a diferencia de otros elementos de minoración de bases o cuotas originados en el mismo periodo, el TS destaca el origen del derecho a compensar en periodos anteriores, siendo preexistente a la propia autoliquidación, pues surge cuando el obligado cumple con su obligación de declarar las BINS en el ejercicio de su obtención.
- c) Finalmente, para que se entienda ejercida una opción, será necesaria la presencia de un *acto «de carácter, volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación»*. Por ello, la mera falta de presentación de una declaración, sin mayor previsión normativa, no puede equiparse, al ejercicio implícito de una opción.

si la LGT considera 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» (art. 119.1 párrafo primero), parece evidente que las *declaraciones tributarias deben ser expresas, no presuntas* y, por tanto, en la medida que opciones tributarias son las «que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración» (art. 119.3), también resulta evidente que la elección (o la renuncia) de una u otra alternativa en que la opción consiste, necesariamente habrá de ser expresa y no presunta, precisamente, por venir incorporada a una declaración o autoliquidación, calificada esta última como declaración por el art. 120.1 LGT.

Con esta última precisión, el TS parece descartar la tesis de la Sentencia de la AN de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 –NFJ080256–) en virtud de la cual, al estar el artículo 119.3 incluido en un precepto dedicado a la regulación de las «declaraciones», no resulta aplicable a la rectificación de autoliquidaciones, puesto que como aclara el TS, estas no dejan de ser una modalidad de declaración².

El hecho de que las declaraciones no puedan ser presuntas no impediría, sin embargo, que una opción pueda ejercerse de *forma tácita* cuando se desprenda de forma *inequívoca y concluyente la voluntad de elección de acuerdo con su normativa reguladora*. Efectivamente, en su Sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 5692/2017 –NFJ077903–), relativa al régimen especial en el IRPF para trabajadores desplazados, el TS consideró que, transcurrido el plazo de dos meses para acogerse al régimen especial sin haberse efectuado la comunicación correspondiente, se opta implícitamente por mantener el régimen general, sin que pueda modificarse mediante la presentación extemporánea de la declaración. Otra cosa sería «si no se hubiera regulado normativamente la falta de ejercicio de la opción». En relación con este régimen en la LIRPF, sin embargo, la estructura de la ley es «precisamente el establecer un plazo para optar por el régimen especial, de suerte que la falta de opción en tiempo conduce *ex lege* a la tributación por el régimen general». Así pues, no cabe presumir la elección o voluntad del contribuyente, aunque el ejercicio de la opción puede de ser *expreso o tácito, pero inequívoco*³.

Al quedar fuera del régimen de las opciones tributarias, estas matizaciones sobre la imposibilidad de entender ejercida una opción por la mera falta de presentación de una declaración salvo que derive expresamente de la ley, no se considerarían aplicables a la compensación de BINS, sobre la que no cabe duda de que podrá ejercerse válidamente en una autoliquidación presentada fuera de plazo. Como destaca el TS, la presentación extemporánea no puede conllevar la limitación del ejercicio de los derechos reconocidos por el ordenamiento tributario, sin perjuicio de los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través

² Efectivamente, el argumento de que el artículo 119.3 de la LGT no es aplicable a las autoliquidaciones, por estar ubicado en un precepto dedicado a las declaraciones, empleado por la AN, entre otras, en sus Sentencias de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 –NFJ080256–) y de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 34/2018 –NFJ081950–) resulta discutible, por ser las autoliquidaciones una modalidad de declaración y tener cabida en este precepto otra disposición, el artículo 119.4, propia de tributos gestionados a través de autoliquidación, como el IVA, IRPF e IS, cuando se establece la posibilidad de aplicar cantidades pendientes de compensación o deducción para absorber la cuota resultante de un procedimiento de comprobación. Álvarez Barbeito (2021 p. 119); Montesinos Oltra (2021, pp. 66 y 67) y Cordero González (2021, p. 76).

³ La Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de junio de 2020 (rec. núm. 1379/2019 –NFJ079282–) puso de manifiesto también que la falta de presentación de la autoliquidación no podía conllevar una opción implícita por la pérdida del derecho, pues no implicaba un actuar positivo, ni una declaración presunta de la sociedad. Debería, al contrario, operar en sentido inverso, considerando que se ha incurrido en un error, dada la constancia, aunque extemporánea, de la voluntad expresa del interesado de aplicar las BINS.

de una declaración extemporánea, que no admite más limitaciones que las establecidas taxativamente en la norma⁴.

Al no cumplir los requisitos antes señalados, *la facultad que la LIS otorga al obligado de elegir entre compensar o no las BINS, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el periodo o periodos en los que aplicarlas y en qué cuantía, no es técnicamente una opción tributaria del artículo 119 de la LGT*. El TS resalta, además, el papel de esta figura en el IS como pieza clave para garantizar que el gravamen de la renta se ajuste a la capacidad económica de los contribuyentes, tratándose de un elemento de cuantificación de la base imponible. De esta manera,

se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art. 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario.

3. Comentario crítico

La Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–) pone fin a un largo conflicto en torno a los efectos del artículo 119.3 de la LGT sobre la compensación de BINS, primando los derechos y garantías de los contribuyentes y aplicando de forma decidida los principios de justicia tributaria y seguridad jurídica. Se trata de un pronunciamiento bien fundamentado y muy clarificador, con gran repercusión no solo en relación con la compensación de BINS sino, en general, respecto del régimen de las opciones tributarias. El tribunal se muestra crítico, efectivamente, con la indefinición del régimen jurídico de las opciones tributarias en la LGT en detrimento de los derechos de los obligados tributarios, perfilando un concepto restrictivo de opción y estableciendo unas exigencias mínimas para dotar de efectos vinculantes a las manifestaciones de voluntad. Esta doctrina tendrá por ello consecuencias muy relevantes también en relación con otros supuestos calificados como opciones, poniendo en cuestión los límites a su modificación que se han venido aplicando de acuerdo con el artículo 119.3 de la LGT.

⁴ En este sentido, la Sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de mayo de 2020 (rec. núm. 267/2019 –NFJ078519–) consideró que la prohibición de compensar implicaba un efecto punitivo no previsto en el ordenamiento tributario para las declaraciones extemporáneas, ante la inexistencia de una norma jurídica que de manera reglada y acabada determinara el sentido de la voluntad del obligado como consecuencia de la falta de presentación de la declaración en plazo. La presentación extemporánea de la autoliquidación acarrearía, en su caso, la imposición de la sanción correspondiente a la infracción del artículo 198 de la LGT por no presentar en plazo autoliquidaciones sin perjuicio económico, pero no puede motivar la pérdida de los beneficios, exenciones, facultades u opciones recogidas en la autoliquidación, sin que la extemporaneidad pueda sancionarse de forma adicional con la cantidad reclamada al eliminarse las BINS, señaló esta sentencia.

En relación con la compensación de BINS, la interpretación que se ha realizado de esta norma ha impedido la rectificación de meros errores cometidos al presentar la autoliquidación o la regularización voluntaria incluso en casos en los que no existía cuota, dificultando el ejercicio de un derecho esencial para la adecuación del impuesto al principio de capacidad económica. Ciertamente, desde sus orígenes en el IS, esta figura ha tenido una configuración distinta a la de la compensación de pérdidas en el IRPF, para la que los artículos 48 y 49 de su ley reguladora prevén su aplicación en la cuantía máxima permitida en cada uno de los ejercicios siguientes. En el caso de la compensación de BINS, siempre se ha entendido que el contribuyente podía reservar total o parcialmente este crédito fiscal para periodos posteriores si su aplicación resultaba incompatible por insuficiencia de cuota con otras deducciones o incentivos sujetos a plazo o que deseara aplicar de forma preferente, evitando de este modo la pérdida de beneficios fiscales tendentes a la protección de distintos valores o principios constitucionales (Montesinos Oltra, 2016, pp. 103 y ss.)⁵. Sin embargo, ni siquiera en estos casos parece que tenga sentido rechazar la solicitud de rectificación cuando la aplicación realizada resulte errónea y perjudique al obligado, al haberse aplicado por ejemplo BINS en lugar de deducciones próximas a caducar, sin que pueda considerarse que el cambio de criterio sea arbitrario o que la solicitud de rectificación entrañe una carga administrativa diferente de la que genera cualquier otra solicitud dentro de este procedimiento. De no existir incompatibilidad con otros beneficios fiscales, como ocurrió en los supuestos comprendidos por las resoluciones que dieron lugar a la doctrina económico-administrativa ahora anulada, la compensación de BINS se asimila a otros elementos objetivos de cuantificación de la obligación tributaria favorables al obligado, que carecen del componente volitivo propio de las opciones⁶. La imposibilidad de compensar BINS en autoliquidaciones extemporáneas suponía, por otra parte, sujetar el ejercicio de este derecho en cada periodo a un plazo no previsto en la normativa tributaria, en contra del principio de proporcionalidad y sancionando de forma impropia el retraso en el cumplimiento del deber de declarar, con gran incidencia sobre el principio de capacidad económica.

Aunque la sentencia del TS objeto de análisis se refiera únicamente a este supuesto, admitiendo expresamente la compensación de BINS en autoliquidaciones presentadas fuera

⁵ Hay que tener en cuenta, además, que el posible solapamiento entre BINS y otros incentivos ha perdido peso en los últimos años ante la reducción del número de deducciones en la LIS de 2014 y la limitación cuantitativa de la compensación de BINS en la base al 70 % de su importe, cuando excedan del millón de euros.

⁶ Esta apreciación se ha puesto de manifiesto en diversas sentencias del TSJ del País Vasco en relación con la aplicación de deducciones en la cuota, que solo ha considerado como opción, de acuerdo con la normativa del IS que les atribuye expresamente este carácter, en la medida en que resulten incompatibles con otros incentivos o beneficios fiscales, por lo que su omisión en la autoliquidación presentada no impide su aplicación transcurrido el periodo voluntario, al considerarse que el obligado ha cometido un error al autoliquidar la deuda. Así, entre otras, la Sentencia del TSJ del País Vasco de 5 de marzo de 2018 (rec. núm. 1089/2017 –NFJ071789–) destaca que, a falta de alternativa entre regímenes tributarios, la omisión de la deducción, lejos de resultar indicativa de una previa elección del sujeto pasivo entre dos regímenes o beneficios tributarios diferentes, entraña la sola pérdida de la única ventaja fiscal por quien cumple todas las condiciones para su disfrute, cuando es presumible que todo contribuyente quiere ver reducida su cuota tributaria.

de plazo, la claridad de su razonamiento al excluirla del régimen del artículo 119.3 de la LGT tiene consecuencias en las distintas hipótesis en las que la doctrina del TEAC había establecido límites a su rectificación:

- a) Así, de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT, será posible solicitar la *rectificación de la autoliquidación para incrementar las bases negativas* previamente aplicadas, con independencia del importe que se hubiera compensado al presentarla⁷. La interpretación llevada a cabo por el TS en esta sentencia permitiría también, a nuestro modo de ver, la rectificación de la autoliquidación para solicitar *cambiar la aplicación de BINS por deducciones y viceversa*, cuando resulten incompatibles.
- b) Asimismo, reinterpretabo la doctrina del TEAC en su Resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015 –NFJ072435–), cabría solicitar la rectificación de la autoliquidación para *compensar «nuevas» BINS*, aunque estas no deriven de una impropcedente actuación de la Administración, sino de su incremento vía rectificación de la autoliquidación del periodo en que se originaron⁸. En todo caso, a estos efectos es necesario tener presente la limitación establecida en la Sentencia del TS de 22 de julio de 2021 (rec. núm. 1118/2020 –NFJ083048–), que impide aflorar bases negativas no declaradas en el periodo de origen, una vez prescrito este periodo.
- c) Por otra parte, *en el marco de una regularización*, podrán aprovecharse las bases negativas que el obligado tuviera pendientes, con independencia de las que se hubieran compensado en la autoliquidación, dotando de plenos efectos al artículo 119.4 de la LGT, en virtud 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». La única limitación aplicable en estos casos sería la prevista en el último inciso de este precepto, en virtud del cual a estos efectos no es posible modificar tales canti-

⁷ Según la citada Resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 –NFJ066140–), el sujeto pasivo que

podría 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*.

⁸ Como es sabido, la Resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015 –NFJ072435–) matizó este criterio, considerando que, a pesar de la irrevocabilidad de la opción, siempre sería posible instar la rectificación de la autoliquidación para compensar aquellas BINS eliminadas tras una comprobación administrativa que resultaran confirmadas después en vía administrativa o judicial. El TEAC mantuvo que la irrevocabilidad de esta opción ha de interpretarse *rebus sic stantibus*, en tanto que no cambien las circunstancias, si bien matizó que el cambio de opción solo era admisible respecto de las «nuevas BINS» sobre las que no pudo optarse con anterioridad, siendo necesario, además, que estas deriven de una impropcedente actuación de la Administración.

dades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos. Hay que recordar, en todo caso, que en su Sentencia de 22 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2654/2016 –NFJ069239–), partiendo del principio de regularización íntegra, el TS había admitido esta posibilidad antes de la introducción expresa de esta limitación en la LGT mediante la Ley 34/2015.

Más allá de la compensación de bases negativas, la doctrina del TS en esta sentencia tiene una indudable relevancia en relación con otros supuestos considerados como opciones, a los que se les ha venido aplicando las limitaciones establecidas en el artículo 119.3 de la LGT. La caracterización de las opciones que se deriva de este pronunciamiento permitirá, por un lado, excluir de este régimen aquellas que no aparezcan claramente delimitadas como tales por la normativa tributaria o en las que no exista propiamente la concurrencia de regímenes «diferentes y excluyentes», entendidos, como hemos señalado con anterioridad, como regímenes dotados cada uno de ellos de sustantividad propia.

Así, de acuerdo con esta doctrina, resulta especialmente dudosa la calificación como opción del derecho a la deducción en el IVA soportado de acuerdo con el artículo 99.3 de la LIVA, según el cual este derecho podrá ejercitarse en la autoliquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho. Diversas Resoluciones del TEAC, como las de 21 de junio de 2011, de 16 de septiembre de 2014 (RG 6732/2012 –NFJ055920–) y de 21 de enero de 2016 (RG 9637/2015 –NFJ061548–), dictada en unificación de criterio, califican como opción esta posibilidad, considerando que no podrá ejercerse ni modificarse la ya realizada una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación del periodo, sin perjuicio de su posible ejercicio en los posteriores⁹. Tampoco podrá considerarse que se ejerce una opción si en una autoliquidación se consignan menores cuotas a compensar que las determinadas en periodos anteriores, como entendió la Sentencia del TSJ de Madrid de 22 de enero de 2020 (rec. núm. 255/2018 –NFJ082512–). En ella se rechaza que el error cometido al arrastrar las cuotas a compensar del IVA de trimestres anteriores, solicitando la devolución de una cantidad inferior en el último trimestre, sea una opción cuya rectificación no pueda realizarse una vez transcurrido el periodo voluntario, tal y como había entendido la Administración tributaria.

En su Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–), el TS apunta que, dada la imperfección de la configuración normativa de las opciones tributarias, la interpretación de su régimen jurídico habrá de realizarse teniendo en cuenta «las

⁹ La Resolución del TEAC de 19 de abril de 2014 se refiere también a un supuesto en el que, ante la regularización del IVA soportado y deducido en un determinado periodo, por considerar que no se encontraba aún devengado, el contribuyente solicita su inclusión en los periodos siguientes mediante la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, lo que es rechazado por el TEAC, al entender que no es posible rectificar la opción ya aplicada en tales periodos.

circunstancias concomitantes» en cada caso, poniendo de manifiesto la dificultad de fijar doctrina general en relación con el artículo 119.3 de la LGT. Esta interpretación habrá de venir presidida en todo caso por el ya referido principio de aplicación restrictiva de las limitaciones contempladas en esta norma, en virtud del cual no deberían hacerse recaer sobre el contribuyente las consecuencias negativas derivadas de su deficiente técnica legislativa. En la interpretación que se realice de este artículo debiera primar también el principio de regularización íntegra, tan presente en la jurisprudencia reciente del TS y la AN, en cuanto principio instrumental de los principios de justicia tributaria.

Estos principios deben condicionar también la aplicación que se realice del artículo 119.3 de la LGT incluso en aquellos supuestos que, conforme a la nueva doctrina del TS, puedan considerarse claras opciones tributarias, por ofrecerse al obligado dos regímenes jurídicos distintos, excluyentes y claramente identificados por la norma. Así debiera ocurrir, especialmente en las opciones que se ejercen en el seno de una autoliquidación y tengan carácter «retrospectivo», por referirse a circunstancias o hechos ya producidos antes de su declaración, en las que la elección de un régimen desfavorable al obligado permita presumir la comisión de un error¹⁰. Así por ejemplo, en la elección entre el régimen de tributación individual o conjunta del artículo 83 de la LIRPF o en la exención de los rendimientos por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7 de la misma norma frente a los excesos excluidos de tributación, debiendo ser posible, además, su rectificación si cambian los datos o elementos que determinaron la elección¹¹. Pendiente de cómo pueda evolucionar la doctrina del TS en estos supuestos, hay que

¹⁰ En este sentido, cabe resaltar la postura doctrinal que aboga por la limitación de los efectos del artículo 119.3 de la LGT únicamente a aquellas opciones «a futuro», las de carácter censal o formularse antes de la realización de los hechos a cuya calificación y cuantificación afectan, siendo la incertidumbre y aleatoriedad sobre sus consecuencias favorables o desfavorables para el obligado un elemento sustancial del régimen opcional. Malvárez Pascual (2010, p. 53); Montesinos Oltra (2016, p. 103; 2017a, pp. 110 y 147). Sobre las distintas posturas doctrinales existentes en torno al concepto de opción tributaria, nos remitimos a nuestro trabajo Cordero González (2021, pp. 84-87).

¹¹ Hasta el momento, sin embargo, la jurisprudencia mayoritaria solo ha admitido la rectificación de la opción cuando el eventual error cometido al determinar el régimen aplicable no sea imputable al interesado y esté debidamente acreditado, sin que pueda entenderse probado con la mera constatación de la elección de un régimen desfavorable. Así lo ponen de manifiesto, entre otras, la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 14 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1637/2018 –NFJ077621–), que rechaza la rectificación de una autoliquidación para aplicar el régimen de tributación conjunta por parte de un contribuyente que alegaba haber sufrido un error material, al haber considerado que no podía aplicarla al encontrarse en situación de viudedad, o la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de septiembre de 2019 (rec. núm. 527/2017 –NFJ082524–), en la que se rechaza también la rectificación del error cometido al haber optado por la declaración individual, a pesar de no haber obtenido rendimientos el cónyuge y de que en ejercicios anteriores se había declarado siempre conjuntamente. En relación con el régimen de la exención de los rendimientos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero del artículo 7 p) de la LIRPF, la Sentencia del TSJ de Extremadura de 13 de marzo de 2020 (rec. núm. 409/2019 –NFJ078979–) impide también la rectificación de la opción por el régimen de excesos (art. 9.A.3.b).4.º del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del IRPF), efectuada al confirmar el borrador de declaración, a pesar de resultar claramente perjudicial para el obligado.

tener presente también que la naturaleza de las actividades llevadas a cabo por el contribuyente a la hora de autoliquidar, con la asunción de funciones propias de la Administración tributaria, interpretando normas, calificando actos y operaciones y realizando operaciones de cuantificación, debe venir acompañada de una amplia posibilidad de rectificar los errores u omisiones cometidos, incluyendo la elección de regímenes o alternativas que hubiera realizado y le resulten desfavorables, en aplicación de los principios materiales de justicia tributaria.

La exigencia de certeza en el ejercicio de opciones que se deriva de esta sentencia, con la imposibilidad de considerarlas ejercidas tácitamente por el mero transcurso del periodo voluntario sin haberse presentado la autoliquidación, será también relevante para otros supuestos en los que se ha entendido que, a falta de declaración, opera automáticamente el régimen menos favorable para el contribuyente, como ocurrió en el caso enjuiciado por la Sentencia de la AN de 27 de septiembre de 2021 (rec. núm. 692/2017 –NFJ084371–) en relación con el régimen de amortización acelerada. Este criterio debiera llevar a interpretar también con mayor flexibilidad la irrevocabilidad del artículo 119.3 de la LGT para evitar perjudicar a quienes cumplen con la presentación en plazo de la declaración y eligen erróneamente un régimen que les resulta desfavorable, frente a quienes declaran de forma extemporánea o ejercen la opción por primera vez en el marco de un procedimiento de comprobación.

La Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021 (rec. núm. 4464/2020 –NFJ084246–) constituye, en definitiva, un pronunciamiento trascendental en la interpretación del artículo 119.3 de la LGT, no solo en relación con la compensación de BINS, sino para la delimitación del régimen jurídico de las opciones tributarias en su conjunto. En relación con la compensación de BINS, la relevancia que el TS otorga a este derecho para la adecuada estimación de la renta de la entidad de acuerdo con los principios de capacidad económica y justicia tributaria, debiera impedir cualquier intento de reforma legislativa que, como ya se ha visto en otros ámbitos, limite sus efectos¹².

¹² A la vista de las sentencias antes reseñadas del TSJ del País Vasco, alguno de los territorios forales modificó la normativa del IS para recoger expresamente que el mero hecho de poder aplicarse determinados créditos o incentivos fiscales a lo largo del tiempo constituye también una opción, aunque no exista alternativa o incentivo incompatible. Así, la Norma foral 6/2020, de 15 de julio, modificó, efectivamente, el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya que, a diferencia de la normativa estatal, contempla un listado de los supuestos que se califican expresamente como opciones, para señalar que «a los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, se entenderá que en este impuesto son opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, incluso cuando no tengan una alternativa o solución incompatible», las que se enumeran después, incluyendo expresamente la compensación de BINS, además de diversas deducciones. Esta norma añade además que las opciones se entenderán ejercitadas «cuando el contribuyente no consigne en la autoliquidación del impuesto ningún importe por el concepto de que se trate, incluso cuando la medida en cuestión no tenga una alternativa o solución incompatible con ella». En todo caso, hay que tener presente que, en estos territorios, en relación con algunos de los supuestos calificados expresamente como opciones, como la compensación de BINS, se contempla la posibilidad de rectificar la autoliquidación finalizado el plazo voluntario en tanto que no se hubiera producido un requerimiento de la Administración tributaria.

Referencias bibliográficas

- Álvarez Barbeito, P. (2021). Rectificación extemporánea de una autoliquidación para compensar bases imponibles negativas. (Análisis de la SAN de 11 de diciembre de 2020, rec. núm. 439/2017). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 457, 116 y ss.
- Cordero González, E. M. (2021). Compensación de bases imponibles negativas y rectificación de opciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 73 y ss.
- Malvárez Pascual, L. A. (2010). Las exigencias formales para el ejercicio de opciones fiscales: estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad. *Revista Técnica Tributaria*, 88, 23 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2016). Aplicación de cantidades pendientes de compensación o deducción y opciones tributarias: análisis del nuevo apartado 4 del artículo 119 de la Ley General Tributaria. *Crónica tributaria*, 161, 97 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2017a). El concepto de opción tributaria. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 176, 107 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2021). Compensación de bases imponibles negativas, opciones tributarias y principio de regularización íntegra. *Nueva fiscalidad*, 3, 65 y ss.

Bibliografía

- Compañ Parodi, T. (2018). *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Tirant lo Blanch.
- Cordero González, E. M. (2017). *Las bases imponibles negativas en el impuesto sobre sociedades*. Aranzadi.
- Delgado Pacheco, A. y García Ruiz, A. (2020). *El concepto de opción en la Ley General Tributaria (Artículo 119, apartados 3 y 4 de la LGT)*. Paper 16, AEDAF.
- Falcón y Tella, R. (1998). La atribución al particular de la facultad de configurar parcialmente su régimen tributario: especial referencia a la opción por la tributación conjunta en el IRPF. *Quincena Fiscal*, 20, 5 y ss.
- Gómez Taboada, J. (2012). Las opciones tributarias: cuando la tierra se abre bajo nuestros pies. *Quincena Fiscal*, 5, 31 y ss.
- Juan Lozano, A. de. (2018). *Cuadernos de defensa tributaria opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas. (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT)*. Francis Lefebvre.
- Martínez Muñoz, Y. (2010). Las opciones en la Ley General Tributaria. En J. Arrieta Martínez de Pisón (Dir.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 427 y ss.). Aranzadi Thomson Reuters. Vol. II.
- Montesinos Oltra, S. (2000). *La compensación de bases imponibles negativas*. Aranzadi.
- Montesinos Oltra, S. (2017b). La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: ¿una opción tributaria? *Carta Tributaria*, 29-30, 10 y ss.
- Montesinos Oltra, S. (2019). La compensación de bases imponibles negativas como ejercicio de una opción tributaria: ¿acierto definitivo o perseverancia en el error por parte del TEAC? *Carta Tributaria*, 50, 69 y ss.
- Simón Mataix, M. (1999). La opción por la tributación conjunta en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Impuestos*, 1, 327 y ss.