

Compensación de bases imponibles negativas y rectificación de opciones tributarias

Eva María Cordero González

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Oviedo

Extracto

Numerosas sentencias recientes ponen en cuestión la aplicación del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT) a la compensación de bases imponibles negativas (BINS) en el impuesto sobre sociedades (IS). Tanto la Audiencia Nacional (AN) como los Tribunales Superiores de Justicia han rechazado mayoritariamente la doctrina administrativa que impide solicitar la rectificación de la autoliquidación, una vez transcurrido el período voluntario, para incrementar las BINS compensadas o su aplicación en autoliquidaciones presentadas de forma extemporánea. Las sentencias de la AN de 11 de diciembre de 2020 y 18 de febrero de 2021 señalan, además, que el artículo 119.3 de la LGT no resulta aplicable a la rectificación de las autoliquidaciones, lo que plantea la posible extensión de esta doctrina a otros supuestos considerados tradicionalmente como opciones, cuya rectificación fuera del período voluntario ha sido rechazada por la jurisprudencia mayoritaria. A la espera de lo que pueda señalar el TS en los diversos recursos que se encuentran pendientes, el presente trabajo analiza la naturaleza jurídica de la compensación de BINS y su posible consideración como opción tributaria, resaltando la relevancia del principio de íntegra regularización en la aplicación de este elemento de la base imponible del IS.

Palabras clave:

BINS, opciones tributarias, rectificación, regularización íntegra.

Tax losses compensation and amendment of tax options.

Abstract

Recent jurisprudence questions the application of article 119.3 LGT to the compensation of BINS in corporate tax. Both the AN and the TSJ have mostly rejected the administrative doctrine that prevents the rectification of the self-assessment, once the voluntary period has elapsed, to increase the compensated BINS or its application in self-assessments submitted in an extemporaneous manner. The AN judgments of December 11, 2020 and February 18, 2021 also indicate that article

119.3 of the LGT is not applicable to the rectification of self-assessments, which raises the possible extension of this doctrine to other cases traditionally considered as options, whose rectification outside the voluntary period has been rejected by the majority jurisprudence. While waiting for what the Supreme Court may point out in the various appeals that are pending, this paper analyzes the legal nature of BINS compensation and its possible consideration as a tax option, highlighting the relevance of the principle of full regularization in the application. of this element of the corporate tax base.

Keywords: tax losses, tax options, amendment, integral assessment

SUMARIO:

1. Introducción
2. La compensación de BINS como opción tributaria en la doctrina administrativa a partir de la resolución del TEAC 4 de abril de 2017
3. La inaplicación del artículo 119.3 de la LGT a las autoliquidaciones y solicitudes de rectificación en la jurisprudencia reciente de la AN
4. Las opciones tributarias: concepto y posible aplicación a la compensación de BINS
 - 4.1. Posturas doctrinales en torno al concepto de opción tributaria
 - 4.2. La configuración de la compensación de BINS en el IS
5. La compensación de BINS en autoliquidaciones extemporáneas: los recursos de casación pendientes ante el TS
6. Compensación de BINS y regularización íntegra en el marco de un procedimiento de comprobación

Nota: El presente trabajo es resultado del proyecto del Proyecto I+D+i / Excelencia “Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español, en un contexto de descentralización” (MINECO-18-DER2017-83703-P)

1. Introducción

En los últimos meses han recaído diversas sentencias que ponen en cuestión la aplicación a la compensación de bases imponibles negativas (BINS) del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (LGT) que, como es sabido, limita la rectificación de las opciones tributarias

transcurrido el período voluntario de declaración. Entre ellas, han sido especialmente relevantes las de la Audiencia Nacional (AN) de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 34/2018 -NFJ081950-) y 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 -NFJ080256-), sentencia esta última que estimó el recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 -NFJ066140-), que limitó no sólo la posibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación para incrementar las BINS aplicadas, sino también su aprovechamiento en autoliquidaciones espontáneas presentadas fuera de plazo. Con una fundamentación jurídica muy parca, estas sentencias concluyen que resulta indiferente que la compensación de BINS sea o no una opción tributaria en los términos del artículo 119.3 de la LGT, «sencillamente porque este precepto no es aplicable a la rectificación de autoliquidaciones del artículo 120.3 de la LGT», al referirse el primero a las declaraciones tributarias.

Estos pronunciamientos merecen una valoración positiva, al revisar una doctrina poco acorde con el papel esencial de la compensación de BINS en la consecución del principio de capacidad económica en el impuesto sobre sociedades (IS). Esta figura es, efectivamente, una pieza fundamental para lograr un gravamen ponderado de la renta de la sociedad a lo largo del tiempo, posibilitando la toma en consideración de las pérdidas obtenidas en períodos anteriores para determinar la deuda tributaria de cada ejercicio. Llama la atención sin embargo la escueta argumentación con que estos pronunciamientos abordan una cuestión tan controvertida, sin entrar a analizar la naturaleza de la compensación de BINS ni las características de las opciones tributarias. La afirmación 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 resulta, además, discutible, por ser las autoliquidaciones una modalidad de declaración. En este sentido cabe recordar también que en la regulación de las «declaraciones» del artículo 119 de la LGT se ubica su apartado 4 que contempla la posibilidad de aplicar cantidades pendientes de compensación o deducción para absorber la cuota resultante de un procedimiento de comprobación, disposición que, aunque afecta fundamentalmente al trámite de audiencia de los procedimientos de comprobación, alude tanto a las declaraciones complementarias como la rectificación de autoliquidaciones y encuentra su ámbito lógico de aplicación en tributos gestionados a través del sistema de autoliquidación, como son el impuesto sobre el valor añadido (IVA), el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) o el IS¹.

¹ Según esta norma «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».

La prevalencia del derecho a la rectificación de las autoliquidaciones que se deduce de estas sentencias resulta, en todo caso, un acierto y debería permitir no sólo la rectificación de la compensación de BINS, sino también de otros supuestos considerados tradicionalmente como opciones tributarias, en los que la irrevocabilidad del artículo 119.3 de la LGT ha dado lugar a resultados injustos y desproporcionados. La fijación de esta doctrina por la AN plantea, efectivamente, su posible extensión a otros regímenes como el de la tributación conjunta o individual en el IRPF o la aplicación de la exención por los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero frente al régimen de los excesos excluidos de tributación, cuya rectificación, transcurrido el período voluntario, ha sido rechazada por la jurisprudencia mayoritaria.

A continuación, abordamos las implicaciones de estos pronunciamientos, teniendo en cuenta la evolución jurisprudencial producida hasta el momento y los diversos recursos de casación pendientes sobre la compensación de BINS en autoliquidaciones extemporáneas. Los autos del Tribunal Supremo (TS), de 22 de enero de 2021 (recs. núms. 4006/2020 -NFJ080708- y 4464/2020) y de 13 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4300/2020 -NFJ079749-) admiten, efectivamente, como cuestión de interés casacional objetivo, la de determinar si es posible aplicar en el IS la compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente, para lo que habrá de abordar su posible consideración como opción.

2. La compensación de BINS como opción tributaria en la doctrina administrativa a partir de la resolución del TEAC 4 de abril de 2017

La sentencia de la AN de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 -NFJ080256-), cuya doctrina es reiterada en la de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 34/2018 -NFJ081950-), estima el recurso planteado frente a la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 -NFJ066140-), relativa a una solicitud de rectificación de autoliquidación del IS del ejercicio 2011 para incrementar las BINS compensadas. El contribuyente, que había presentado la autoliquidación del IS en plazo y con resultado a ingresar, solicitó pocas semanas después, ya fuera del período voluntario, la rectificación de la autoliquidación, señalando que por error no había aplicado la totalidad de las BINS pendientes procedentes de los años 2001 y 2002, que había consignado en su autoliquidación. De haberlo hecho, habría obtenido la devolución de la cuota ingresada, además de un importe adicional de retenciones y pagos fraccionados². La Administración tributaria rechazó la solicitud, considerando que la compensación de BINS constituye una opción tributaria que no admite rectificación fuera del período voluntario, al poder aplicarla el obligado libremente a lo largo de los períodos impositivos que concluyan en los 15

² En este caso, la cuota había ascendido a 173.958,73 €, cuantía cuya devolución se solicitaba, junto con la de 2.074,26 euros en concepto de pagos a cuenta.

años siguientes, según el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo- (TRLIS) por entonces vigente, plazo hoy suprimido.

La resolución desestimatoria fue impugnada y resuelta por el TEAC en su resolución de 4 de abril de 2017, en la que este órgano elabora una amplia doctrina sobre la naturaleza de la compensación de BINS y las distintas hipótesis que puede plantear en su aplicación, más allá del caso concreto enjuiciado. A falta de definición en la LGT, en aplicación del artículo 12.2 de la LGT, el TEAC acude a los diccionarios de la RAE, concluyendo que existe opción en cuanto exista libertad o facultad de elegir entre dos o más alternativas o un «derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico», de manera que cuando la Ley permite «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». El TEAC añade, además, que el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es un derecho potestativo y no imperativo, debiendo ser el sujeto pasivo el que decida, dentro de los límites legales establecidos para ello, si lo ejerce o no y en qué cuantía al presentar su autoliquidación.

Antes de esta resolución, numerosas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) mantuvieron también una doctrina mayoritariamente favorable a la consideración de la compensación de BINS como opción, limitando su rectificación una vez transcurrido el período voluntario en distintas hipótesis y en aplicación del artículo 119.3 de la LGT. Así, la sentencia del TSJ de Asturias de 28 de septiembre de 2012 (rec. núm. 1458/2010 -NFJ049505-), que rechazó que la autoliquidación pudiera ser rectificada concluido el período voluntario para incrementar las BINS compensadas. Partiendo del principio de seguridad jurídica y la doctrina de los actos propios, no se admite la rectificación del error cometido, al no quedar acreditado que éste resulte «claro, concluyente e inequívoco». El mismo criterio siguió también la sentencia del TSJ de Galicia de 4 de marzo de 2015 (rec. núm. 15251/2014 -NFJ058435-), si bien en este caso, la rectificación es admitida al incrementarse también la base previa declarada. El Tribunal considera que, aun tratándose la compensación de BINS de una opción, el artículo 119.3 de la LGT no constituye en esta situación particular un límite infranqueable para la rectificación, pudiendo compensarse las BINS con «aquella parte de la base imponible que excedía de la inicialmente declarada».

La resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 desarrolló ampliamente esta teoría, identificando diversas hipótesis en la aplicación de las BINS y llegando a dos conclusiones fundamentales. La primera, que en aquellos casos en los que el contribuyente no hubiera

compensado el máximo posible en relación con la base imponible del período, no podría rectificar este importe una vez transcurrido el plazo para declarar, al haber optado por no aprovechar en todo o en parte las BINS pendientes. 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».

Con ello, se aplica a la compensación de BINS el mismo criterio que al derecho a la deducción de cuotas soportadas en el IVA en las resoluciones del TEAC de 21 de junio de 2011 (RG 3102/2009), 16 de septiembre de 2014 (RG 6732/2012 -NFJ055920-) y 21 enero de 2016 (RG 9637/2015 -NFJ061548-). Para ellas, la inclusión de tales cuotas en la autoliquidación de un determinado período de liquidación constituye una opción, en el sentido que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el período en el que se soportaron o en los posteriores. Según esta doctrina, dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación, sin perjuicio de su ejercicio en los siguientes períodos, de conformidad con el artículo 99.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA³.

En relación con la compensación de BINS, el TEAC afirmó también que, a falta de presentación de la declaración en plazo, y ante el «el incumplimiento de la más básica» de sus obligaciones tributarias, debía entenderse que el contribuyente optaba por su «total diferimiento», sin que pudiera rectificarse posteriormente la opción, ya fuera en una autoliquidación presentada de forma espontánea o en el marco de una comprobación. «Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante», señala.

Esta última precisión, que excedía el objeto de la reclamación, fue reiterada en dos resoluciones posteriores, las de 9 de abril (RG 3285/2018 -NFJ074059-) y 14 de mayo de 2019

³ La Sentencia del TSJ de Madrid de 22 de enero de 2020 (rec. núm. 255/2018 -NFJ082512-) rechaza, sin embargo, 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 período voluntario. La sentencia concluye que, contrariamente a «la argumentación de la Administración, no existe en el presente caso un cambio de opción (...) sino tan solo la rectificación de la cuantía que hizo constar en la casilla 67 por no corresponderse con la que había hecho constar en la casilla 72 de la autoliquidación del trimestre inmediatamente anterior», siendo procedente la rectificación conforme al artículo 120.3 de la LGT.

(RG 6054/2017 -NFJ073605-). Ambas confirman las liquidaciones practicadas para eliminar las BINS compensadas en el seno de autoliquidaciones presentadas de forma espontánea fuera de plazo⁴. El TEAC concluye que, si la rectificación de la opción sólo puede realizarse dentro del plazo reglamentario, la opción misma, el decidir compensar todas o parte de las BINS disponibles o no hacerlo, sólo puede realizarse en plazo, pues lo contrario vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo que a quien lo hace, que ve limitadas las posibilidades de rectificación al período voluntario.

Posteriormente, la resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015 -NFJ072435-) puntualizó 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, así pues, que la irrevocabilidad ha de interpretarse *rebus sic stantibus*, en tanto que no cambien las circunstancias, si bien matiza que el cambio de opción sólo sería admisible respecto de las «nuevas BINS» sobre las que no pudo optarse con anterioridad, siendo necesario, además, que éstas deriven de una improcedente actuación de la Administración.

3. La inaplicación del artículo 119.3 de la LGT a las autoliquidaciones y solicitudes de rectificación en la jurisprudencia reciente de la AN

Como hemos señalado, en su sentencia de 11 de diciembre de 2020, la AN estima el recurso frente a la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, aunque sin pronunciarse apenas sobre el concepto de opción y las características de la compensación de BINS, señalando que el artículo 119.3 de la LGT, que impide rectificar fuera del período reglamentario de declaración «las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración», no es aplicable a las autoliquidaciones, al estar incluido en un precepto dedicado a las declaraciones, que tienen un régimen jurídico distinto. Este régimen estaría contemplado en el artículo 120 de la LGT, en el que se posibilita su rectificación cuando un obligado tributario considere que la autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, «en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3».

Como es sabido, el artículo 119 de la LGT define la declaración tributaria como «todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la

⁴ En el caso de la resolución del TEAC de 14 de mayo de 2019 (RG 6054/2017 -NFJ073605-), el contribuyente había compensado en la autoliquidación del IS 2015, presentada poco después de finalizado el plazo, BINS por valor de 2.129.639,99 euros, que fueron eliminadas en la regularización realizada, con la emisión de una liquidación provisional con una cuota a ingresar de 587.299,90 euros.

realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos»; mientras que las autoliquidaciones se definen en el artículo 120.1 LGT como «declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo, y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar».

Por ello, para la AN resulta indiferente que la compensación de BINS sea o no una opción en los términos del artículo 119.3 de la LGT, «por la sencilla razón» de que este precepto no es aplicable a la rectificación de las autoliquidaciones, señala la sentencia, que añade que la facultad que atribuye el artículo 25 del TRLIS al obligado tributario de poder compensar las BINS con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, «no encuentra ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, y si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT». La reproducción de esta doctrina se encuentra ya en sentencias posteriores, como la de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 34/2018 -NFJ081950-) de la misma AN y la del TSJ de Extremadura de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 424/2020 -NFJ082522-), en relación con un supuesto de presentación extemporánea de la autoliquidación⁵.

El criterio sostenido por estas sentencias había sido apuntado por MARTÍNEZ MUÑOZ para quien, tratándose de dos formas distintas de iniciar la gestión tributaria, la extensión del artículo 119.3 a las autoliquidaciones no se desprende claramente de la norma, pudiendo quedar restringido su ámbito de aplicación a las simples declaraciones. De este modo, el derecho reconocido en el artículo 120.3 de la LGT posibilitaría la rectificación de las opciones dentro del plazo de prescripción, habida cuenta, además, que la complejidad de las normas tributarias y la presunción de buena fe que debe presidir el análisis del comportamiento del sujeto pasivo, impide sostener una excesiva rigidez en su ejercicio⁶. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación administrativa, teniendo en cuenta que el artículo 126.2 del RGGI señala que no podrá solicitarse la rectificación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, el cambio de opción habrá de solicitarse en el marco del trámite de audiencia⁷.

⁵ El artículo 130.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección... (RGGI) prevé también la posibilidad de solicitar la rectificación de las declaraciones.

⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ (2010, p. 430). También FERNÁNDEZ JUNQUERA (2004, pp. 498 y 499), al exponer las enmiendas presentadas al proyecto de LGT de 2003 consideraba que no existe contradicción entre los artículos 119.3 y 120.3 de esta norma, al distinguir los conceptos declaración y autoliquidación.

⁷ En sentencias de 1 de abril de 2019 (rec. núm. 5613/2017 -NFJ073122-), de 4 de abril de 2019 (rec. núm. 6039/2017), de 9 de abril de 2017 (rec. núm. 5625/2017) y de 10 de abril de 2019 (rec. núm. 6029/2017), el TS interpreta el artículo 126.2 del RGGI en el sentido de que la solicitud de rectificación

Un criterio similar ha sido aplicado por el TS en su sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 1434/2019 -NFJ079400-), que distingue también entre declaración y autoliquidación para motivar la aplicación de la reducción del 60% a los rendimientos del capital inmobiliario descubiertos en el marco de un procedimiento de comprobación, y que el artículo 23.3 de la Ley del IRPF limita a los rendimientos «declarados» por el contribuyente. El TS señala que mientras que la «declaración» viene descrita en el artículo 119 de la LGT, respecto de la que se establecen una serie de efectos relativos a las opciones, la autoliquidación aparece regulada en el artículo 120 de la LGT. Aunque este sea el sistema de gestión del IRPF, el TS concluye, con un argumento un tanto confuso, que el artículo 23.3 de la LIRPF sólo limita la aplicación de la reducción a las «declaraciones» y no a la comprobación de las autoliquidaciones, en la que los principios de buena administración y regularización íntegra exigen tomarla en consideración.

A nuestro juicio, la mera ubicación del artículo 119.3 de la LGT no permite excluir su aplicación a las opciones que ejercen al autoliquidar, concebida esta como una modalidad de declaración y dado que en el mismo precepto tienen cabida otras disposiciones propias de tributos gestionados a través del sistema de autoliquidación, como es su apartado cuarto. En este sentido, la mayoría de la doctrina incluye a las autoliquidaciones dentro del ámbito de aplicación del artículo 119.3 de la LGT, aunque limitando los efectos de esta norma, ya sea a través de la inidoneidad del concepto de opción para muchas de las alternativas previstas en la aplicación de las normas en el proceso de autoliquidación o de la imposibilidad de aplicar a todas ellas efectos irrevocables⁸. De la jurisprudencia más reciente del TS relativa a las opciones tampoco se deduce que las autoliquidaciones queden excluidas del ámbito del artículo 119.3 de la LGT. En sentencias de 5 de mayo de 2014 (rec. núm. 5690/2011 -NFJ055049-) y 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 654/2013 -NFJ082533-) el TS rechazó que en marco de una comprobación el obligado pueda cambiar los criterios de imputación temporal aplicados para las operaciones a plazo o con precio aplazado en el impuesto sobre sociedades. Más recientemente, y en referencia al mismo criterio de imputación temporal en el impuesto sobre sociedades, el TS reiteró en dos sentencias de 24 de marzo de 2021 (reces. núms. 327/2019 -NFJ081576- y 4648/2018 -NFJ081574-) que, aunque las opciones en general no pueden modificarse, puede instarse su rectificación en el marco de las actuaciones inspectoras si a consecuencia de ellas se produce un cambio en el régimen sustantivo

de una autoliquidación una vez iniciado un procedimiento inspector, debe ser tenida en cuenta por la Administración, que deberá dar respuesta motivada a su procedencia antes de adoptar la decisión correspondiente en el seno de citado procedimiento. Tal petición no implica, sin embargo, que la Administración deba estar indefectiblemente a los datos «rectificados» por el contribuyente, debiendo únicamente responder a la procedencia de la rectificación a tenor de las alegaciones formuladas.

⁸ MONTESINOS OLTRA (2017, p. 146) y MALVAREZ PASCUAL (2010, p. 45). También COMPAÑ PARODI (2018, pp. 183. y 589) ha distinguido diversos cauces formales para el ejercicio de las opciones: la autoliquidación del tributo en cuyo proceso aplicativo se establece la opción, la declaración censal, la comunicación y la solicitud.

de tributación (cambio del régimen de sociedades patrimoniales al régimen general en el caso enjuiciado) y la conducta del obligado no es constitutiva de infracción tributaria. En ellas, el TS parece apuntar, sin embargo, la prevalencia del derecho a la rectificación en tanto que no se hubiera iniciado una comprobación administrativa, al precisar, por una parte, que en el caso enjuiciado no resulta aplicable el artículo 120.3 «pese a su vinculación con el citado artículo 119.3», por no tratarse de una rectificación de una autoliquidación realizada por el propio contribuyente, sino una regularización inspectora. Añade, además, que «la irrevocabilidad de las opciones no es absoluta» y el artículo 120.3 de la LGT, es una «buena muestra de ello», debiendo ponderarse los principios de seguridad jurídica y eficacia administrativa con los de proporcionalidad y capacidad económica para flexibilizar la citada regla general. Lo contrario, lejos de favorecer un clima de seguridad jurídica, transparencia y confianza mutua, como se pretende actualmente con el denominado cumplimiento cooperativo, aleja la consecución de ese objetivo, señala el TS. Con ello se apunta a una posible interpretación de estos preceptos en términos similares al régimen establecido en algunos territorios forales, en los que la regla general de la irrevocabilidad de las opciones se ha matizado permitiendo que buena parte de las establecidas en los distintos tributos puedan rectificarse en tanto que no se hubiera iniciado un procedimiento de comprobación⁹.

Pendiente de cómo pueda evolucionar la doctrina del TS en relación con la rectificación de autoliquidaciones, no cabe duda de 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 tributaria¹⁰. Aunque no sea posible adoptar un criterio uniforme y cada opción deba analizarse caso por caso, la concepción del artículo 119.3 de la LGT como una regla general susceptible de verse excepcionada y la aparente prevalencia del derecho a la rectificación de las autoliquidaciones que se deduce de estas sentencias son pasos importantes en la correcta delimitación del ámbito de aplicación de esta norma. En este contexto, analizamos a continuación si la compensación de

⁹ Así, vid, por ejemplo, los artículos 126 de la Norma foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava y el artículo 128 de la Norma foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa.

¹⁰ Como destaca MARTÍN LÓPEZ (2011, pp. 40 y ss.), el fundamento de la rectificación de las autoliquidaciones se encuentra en los postulados constitucionales de justicia tributaria, teniendo en cuenta que la actual expansión de la autoliquidación como elemento nuclear de la gestión tributaria no sólo traslada al obligado la carga de calcular la prestación tributaria, sino que también conlleva exponerle a eventuales equivocaciones al aplicar la normativa tributaria errores que, a fortiori, pueden ser constitutivos de infracción tributaria. Mal se compadecerá con la justicia que la Carta Magna predica del sistema tributario compeler al obligado a autoliquidar correctamente os distintos tributos y su vez, desproveerle de la facultad de instar o proceder a su enmienda y corrección, añade este autor.

BINS queda comprendida por los efectos del artículo 119.3 de la LGT, para lo que resulta necesario abundar previamente en el concepto de opción tributaria.

4. Las opciones tributarias: concepto y posible aplicación a la compensación de BINS

4.1. Posturas doctrinales en torno al concepto de opción tributaria.

Como es sabido, el artículo 119.3 de la LGT establece 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 este momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración». Se considera que, en estos casos, al elegir el obligado un determinado régimen tributario, queda vinculado por sus propios actos, que no podrá modificar en aras del principio de seguridad jurídica y por razones de eficacia en la gestión administrativa, según ha entendido el TS en diversas sentencias recientes (sentencias de 24 de marzo de 2021, recs. núms 327/2019 -NFJ081576- y 4648/2018).

Esta norma, introducida en la LGT de 2003, no recoge un concepto normativo de opción, ni se remite a la normativa propia de cada tributo para identificar de forma expresa qué supuestos han de considerarse como tales, lo que ha generado gran inseguridad jurídica y abierto un campo abonado a la conflictividad. A falta de definición expresa, cabe distinguir dos grandes posturas doctrinales sobre lo que pueda considerarse una opción. Así, para algunos autores existe un derecho de opción cuando la subsunción del hecho imponible real bajo el hecho imponible normativo no conduzca de forma necesaria a una determinada consecuencia jurídica, sino a una elección del obligado de la consecuencia jurídica aplicable de entre las posibles, como han señalado BAEZ MORENO y DE JUAN LOZANO¹¹. Dentro de esta línea, las opciones se han definido también por COMPAÑ PARODI como la disyuntiva normativamente establecida al objeto de dar cumplimiento a alguno de los fines contemplados en el ordenamiento tributario y, en virtud de la cual, los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación de dos o más disposiciones o de dos o más regímenes tributarios, de incompatible aplicación simultánea, quedan facultados para escoger una de tales alternativas, siendo la elección o la falta de ella vinculante tanto para la Administración como para los obligados tributarios legitimados a efectuarla y, en su caso, para otros obligados afectados por la misma¹². Así, la opción por el régimen de estimación objetiva o directa en el IRPF; el régimen de los grupos en el IVA o el régimen de las fusiones, escisiones y

¹¹ BAEZ MORENO (2002, p. 39) y DE JUAN LOZANO (2018, núm. 242). Por su parte, MALVAREZ PASCUAL (2010, p. 25) señala también que el ejercicio de una opción fiscal permite a un contribuyente elegir, de entre los que permite la normativa en cada caso, el régimen tributario más ventajoso. Vid. también sobre la noción de opción tributaria, FALCÓN Y TELLA (1998, pp. 5 y ss).

¹² COMPAÑ PARODI (2018, p. 95)

demás operaciones de reestructuración empresarial en el IS son ejemplos clásicos de regímenes opcionales que, lejos de constituir supuestos excepcionales, resultan cada vez más frecuentes y suponen cierta ruptura con el carácter imperativo que tradicionalmente ha caracterizado este sector del ordenamiento, como ha destacado esta autora¹³.

Sobre esta noción amplia de opción es necesario realizar dos matizaciones. La primera es la exclusión de esta categoría de los beneficios fiscales o elementos de minoración de bases o cuotas, aunque se encuentren sujetos a requisitos de forma o plazo para su aplicación, sin perjuicio de las precisiones que luego realizaremos en relación con incentivos de aplicación incompatible. Como señala DE JUAN LOZANO, los contribuyentes no «optan» por incluir en sus autoliquidaciones todas aquellas partidas que operan con signo negativo para la cuantificación de las bases imponibles o cuotas tributarias porque tales preceptos se introducen en la configuración normativa de los elementos de cuantificación del tributo a través de normas puramente objetivas con distinta operatividad: acomodar el gravamen al principio de capacidad económica o al principio de neutralidad en el IVA o promover finalidades extrafiscales del sistema tributario, atendiendo a diversos objetivos de política económica y social¹⁴. En estos casos no puede decirse que exista propiamente la alternativa de aplicar el beneficio fiscal o no hacerlo, debiendo valorarse en cambio si las exigencias formales o temporales establecidas para su disfrute resultan proporcionadas y pueden implicar la pérdida del derecho aunque se reúnan los requisitos sustantivos para su aplicación¹⁵.

La segunda precisión que es necesario realizar es que, aun partiendo de un concepto amplio de opción, la atribución inexorable de efectos irrevocables a la elección realizada, sin tomar en consideración las características y finalidad de las distintas tipologías de opción, no siempre se encuentra justificada y ocasiona efectos difícilmente admisibles desde el punto de vista de los principios de capacidad económica, igualdad y buena fe. Así, para MALVAREZ PASCUAL «el impedimento categórico» establecido en el artículo 119.3 de la LGT carece de todo sentido, siendo necesario distinguir entre los distintos tipos de opciones existentes para determinar si

¹³ COMPAÑ PARODI (2018, p. 27).

¹⁴ DE JUAN LOZANO (2018, núm. 265)

¹⁵ FERNÁNDEZ LÓPEZ (2019, pp. 51-86) alerta, en este sentido, de la creciente tendencia a condicionar el ejercicio de beneficios fiscales al plazo de declaración. Así ha ocurrido, en el ámbito autonómico con determinadas reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para las que se establece que su falta de aplicación en la autoliquidación o la no presentación de ésta implica renunciar a su ejercicio (Art. 23. Uno del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, por ejemplo). Como destaca este autor, estas normas no resultan adecuadas al principio de proporcionalidad, equiparando beneficios fiscales y opciones tributarias para impedir su aplicación concluido el período voluntario, con la consiguiente confusión dogmática e ignorando que el beneficio fiscal es un elemento indisolublemente unido al presupuesto de hecho del tributo que modula su cuantía *por imperativo legal*, con independencia de que se presente o no en plazo la declaración.

procede o no impedir su modificación transcurrido el período voluntario. Para ello es fundamental diferenciar entre aquellas que se ejercen en relación con circunstancias ya producidas, respecto de un período impositivo ya concluido y que habitualmente se ejercen en el marco de una autoliquidación, como el régimen de tributación individual o conjunta en el IRPF, en las que la elección de un régimen desfavorable al obligado permitiría presumir la comisión de un error, siendo posible además su rectificación si cambian los datos o elementos que determinaron la elección¹⁶. La atribución de carácter vinculante podría admitirse, en cambio, en aquellos casos de opción por un determinado régimen fiscal a futuro, en atención a circunstancias contingentes y con un componente aleatorio que incluye ventajas e inconvenientes y que es asumido en el momento de ejercer la elección, como ocurre, por ejemplo, en relación con el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos¹⁷.

En esta línea, y como ya hemos resaltado, el TS viene a concebir en sus sentencias más recientes la irrevocabilidad de las opciones como una regla general susceptible de verse excepcionada en atención a los principios de proporcionalidad, capacidad económica y buena fe, atendiendo a las características de la opción y circunstancias de cada caso. En su sentencia 24 de marzo de 2021 (rec. núm. 327/2019 -NFJ081576-), parece acoger también la distinción entre opciones ejercidas «ex ante» y «ex post», cuando señala sobre su rectificación en el marco de una regularización que «si la opción se hubiera ejercitado *ex ante*, (...) podría decirse que el contribuyente ya ha asumido un cierto nivel de incertidumbre y que por tanto, el cambio de las circunstancias ya debió ser contemplado y previsto por él, pero en el caso presente la opción se ejercitó *ex post*, por lo que la incertidumbre se reduce mucho, de manera que una alteración de las circunstancias tan significativa como dejar de tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales para pasar a tributar por el régimen general, con lo que ello comporta, obliga a considerar que, en esas condiciones, la opción sobre la imputación temporal de renta es revocable».

La necesidad de distinguir este tipo de supuestos ha llevado a algún autor a formular un concepto más restrictivo de opción, aplicable sólo a aquellas que deben ejercerse con carácter censal o «formularse por el obligado tributario con anterioridad a la realización de los hechos a cuya calificación y cuantificación afectan, siendo la incertidumbre sobre sus consecuencias un elemento sustancial de este concepto», tal y como entiende MONTESINOS OLTRA¹⁸. El concepto de opción quedaría restringido a las denominadas opciones de régimen completo, aquellas en las que la elección de un determinado régimen jurídico a futuro conlleva

¹⁶ En este sentido también SIMÓN MATAIX (1999, pp. 351 y ss).

¹⁷ MALVAREZ PASCUAL (2010, pp. 53 y 53).

¹⁸ También GÓMEZ TABOADA (2012, pp. 37 y 38) considera que las opciones tributarias no pueden identificarse con la universalidad de facultades que asisten al contribuyente a la hora de tomar decisiones que afecten de un modo u otro a la cuantificación de su deuda tributaria.

consecuencias indeterminadas, favorables o desfavorables, que se asumen en el momento de elección sin posibilidad de alteración posterior, como el régimen de estimación directa u objetiva, ya señalado, o la modalidad de prorrata en el IVA, con vinculación para períodos impositivos posteriores¹⁹. La calificación como opción sería, en cambio, más dudosa cuando la teórica elección debe formularse con posterioridad, incluso en un supuesto tan paradigmático como el de la opción entre declaración individual o conjunta en el IRPF y más aún en aquellos casos en que aparecen involucrados incentivos fiscales incompatibles, como la exención de rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero [art. 7 p) LIRPF de 2006] y el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9º 3 b) del RIRPF, aunque se califiquen como opciones por la normativa reguladora²⁰. Para este autor, el hecho de que la norma no predetermine la aplicación de uno u otro régimen porque resulte imposible determinar en abstracto en el plano normativo cuál de ellos resultará más favorable al contribuyente en cada caso, no permite entender que se le otorgue un derecho de opción, pues en el momento e aplicarse ya puede determinarse el resultado más ventajoso, de manera que no «es posible atisbar ninguna circunstancia» por la que el obligado «pueda decantarse por la menos favorable, ni por la que pueda entenderse que el designio de la norma sea imponerle las consecuencias desfavorables de un posible error en su determinación»²¹. Finalmente, se distinguen otros supuestos intermedios, en los que la determinación de la alternativa aplicable despliega su eficacia de forma inmediata sobre hechos ya acaecidos en el momento en el que debe efectuarse, pero con efectos inciertos a futuro, tal y como ocurre en el caso de algunas alternativas de imputación temporal de rentas o gastos en el IRPF o IS, supuestos sobre los que se han centrado principalmente las sentencias del TS recaídas hasta el momento en materia de opciones²².

Cabe concluir, por tanto, que ambas tesis sobre la noción de opción tributaria, ya sea a través de la inidoneidad de este concepto para muchas de las alternativas previstas en la aplicación de las normas en el proceso de autoliquidación o de la imposibilidad de atribuir efectos irrevocables a toda la tipología de las existentes, llegan a la conclusión de la necesaria limitación de los efectos del artículo 119.3 de la LGT.

¹⁹ Frente a las podrían denominarse «opciones singulares de naturaleza ocasional», entre las que, como ha destacado MONTESINOS OLTRA (2016, p.103) cabría incluir al ejercicio del derecho a compensar, de tratarse efectivamente, de una opción. Vid. esta clasificación en R. CALVO ORTEGA (2008, p. 452). También MARTÍNEZ MUÑOZ (2010, p. 430)

²⁰ Cfr. MONTESINOS OLTRA (2017, pp. 110 y 147)

²¹ Para este autor (2017, pp. 113, 114, 123 y 146), la previsión de consecuencias jurídicas alternativas para un mismo presupuesto de hecho, aunque necesaria, no es suficiente para hablar de opción tributaria, que sólo concurrirá, en cuanto derecho a elegir, si su ejercicio puede tener efectos futuros o sobre terceros respecto de los que pueda predicarse una situación de incertidumbre jurídicamente relevante para quien la ejerce.

²² Vid. sobre estos supuestos intermedios, MONTESINOS OLTRA (2017, p. 137)

4.2. La configuración de la compensación de BINS en el IS.

En relación con la compensación de BINS, el artículo 26 de la LIS permite a quien las hubiera obtenido compensar su importe en los períodos siguientes, con la finalidad de realizar una estimación plurianual de la renta de la sociedad. A través de esta figura se logra que el obligado tributario resulte gravado por la renta obtenida a lo largo del tiempo, con la finalidad de realizar una estimación de la renta ajustada a su capacidad económica. Su vinculación con el principio de capacidad económica la convierte en un elemento esencial en la cuantificación del gravamen por el impuesto sobre sociedades, constituyendo una minoración estructural de la base imponible, lejos de su consideración como incentivo fiscal²³.

Desde sus primeros antecedentes normativos, la aplicación de las BINS en cada período no ha sido imperativa precisamente para favorecer su optimización en el caso de solaparse con deducciones a aplicar sobre la cuota. Así se desprendía del artículo 156 del antiguo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, al establecer que la compensación se practicaría: «1...distribuyendo la cuantía en la proporción que el sujeto estime conveniente. 2. A estos efectos, la base imponible (...) se minorará por el importe que la sociedad decida compensar de las bases imponibles negativas habidas en los cinco años precedentes». Una vez desaparecido el plazo máximo de compensación de las BINS en la Ley 27/2014, el vigente artículo 26 de la LIS señala que: «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».

La aplicación de las BINS en cada período no viene, por tanto, predeterminada por la norma, como ocurre en el IRPF en relación con las bases negativas general y del ahorro y las bases liquidables negativas, para las que los artículos 47 y siguientes de la Ley del IRPF prevén que la compensación se practique «en la cuantía máxima que permita» la Ley en cada período. A falta de previsión similar, y vistos los antecedentes normativos, hay que entender que en el impuesto sobre sociedades el contribuyente puede reservar una parte de las BINS para períodos posteriores si su aplicación resulta incompatible con otras deducciones o incentivos a aplicar sobre la base o la cuota, sujetos a plazo o que desee aplicar de forma preferente del modo que le resulte más favorable, para evitar la pérdida de beneficios fiscales que promocionan conductas protegidas

²³ Vid. Al respecto, vid. CORDERO GONZÁLEZ (2017, p. 45)

por otros valores o principios constitucionales y no interferir, como afirma MONTESINOS OLTRA, en los objetivos perseguidos por estas últimas²⁴.

Así pues, en su autoliquidación, el obligado podrá decidir aplicar las BINS u otras bonificaciones o deducciones, tomando en consideración su menor plazo de aplicación o mayor certeza en su determinación, con la finalidad de maximizar su aprovechamiento o lograr mayor seguridad jurídica²⁵. Es en este sentido amplio, al no venir predeterminada por la norma la aplicación de uno u otro, en el que cabe atribuir carácter opcional a la compensación de BINS, si bien 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. De no existir incompatibilidad con otros beneficios fiscales, la compensación de BINS se aproxima a otras partidas negativas o exenciones que constituyen elementos objetivos de cuantificación de la obligación tributaria y que carecen del componente volitivo propio de las opciones. A pesar de ello, los supuestos que han resultado controvertidos y dado lugar a la doctrina administrativa y jurisprudencia más reciente se han referido a casos en los que las BINS no concurrían con otros incentivos, sino que se habían consignado erróneamente o presentado la declaración fuera de plazo, aspectos que deberían poder subsanarse por el cauce del artículo 120.3 de la LGT, con la exigencia, en su caso, de los recargos del artículo 27 de la LGT o la imposición de la sanción del artículo 198 de la LGT si el resultado de la declaración extemporánea no fuera a ingresar.

Esta apreciación se ha puesto de manifiesto en diversas sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con la aplicación de deducciones en la cuota, que sólo ha considerado como opción 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

²⁴ Cfr. S. MONTESINOS OLTRA (2016, pp. 103 y ss.). Más recientemente, resaltando las diferencias existentes entre la compensación de bases negativas y otras opciones y cuestionando su calificación como tal, vid. del mismo autor 2017, pp.10 y ss. y 2019, pp. 69 y ss. Vid. también sobre la naturaleza y configuración de la compensación de BINS, CORDERO GONZÁLEZ (2017)

²⁵ En relación con las deducciones del capítulo IV de la LIS (para incentivar la realización de determinadas actividades; por actividades de investigación, desarrollo en innovación tecnológica; por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo; por creación de empleo; por creación de empleo para trabajadores con discapacidad y por inversiones por autoridades portuarias), el artículo 39 señala que se aplicarán una vez deducidas las de los capítulos II y III, pudiendo las cantidades pendientes no deducidas llevarse a los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivo, salvo la del artículo 35 de la Ley, que podrá aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. En los capítulos II y III se recogen las deducciones para evitar la doble imposición jurídica (art. 31) y la doble imposición económica internacional en dividendos y participaciones en beneficios (art. 32), señalándose que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes. Las correspondientes al capítulo III son las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y por la prestación de servicios públicos locales.

transcurrido el período voluntario, al considerarse que el obligado ha cometido un error al autoliquidar la deuda²⁶. Así, la sentencia del TSJ del País Vasco, de 5 de marzo de 2018 (rec. núm. 1089/2017 -NFJ071789-) estima la reclamación presentada frente a la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación para incluir una deducción por inversión en activos no declarada inicialmente. 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 lo que cabe inferir que la no aplicación de la deducción es un mero error, rectificable por el cauce del art.118.2 de la NFGT, y no, la revocación de una opción antes ejercitada»; Y añade que, «aun siendo voluntaria la aplicación de la deducción, esto es, potestativo y no imperativo su ejercicio, la inexistencia de otros regímenes o beneficios tributarios respecto de la inversión en activos no corrientes nuevos, con los que pueda resultar incompatible (art.37.7 regla 3ª de la NFIS) y constituyan por ende alternativa para el contribuyente en el momento de presentar su declaración, excluye su consideración como opción»²⁷. Similar criterio siguen las sentencias del mismo tribunal de 10 de octubre de 2019 (rec. núm.1025/2018 -NFJ077610-), de 2 de octubre de 2020 (rec. núm. 907/2019), de 19 de octubre de 2020 (rec. núm. 882/2019 -NFJ079935-) y, en relación con la compensación de BINS, la sentencia de 19 de junio de 2020, del TSJ de Cataluña (rec. núm. 1379/2019 -NFJ079282-), considerando que no constituye una opción en sentido propio.

A la vista de esta jurisprudencia, alguno de los territorios forales ha modificado, sin embargo, 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

²⁶ La posible consideración como opción de la disyuntiva entre la aplicación de beneficios fiscales incompatibles fue abordada también en la resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2008 (RG 3277/2006 -NFJ030929-), que califica como opción la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF, pero sólo en tanto que se articula como una alternativa al gravamen de la ganancia con la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual, cuando estaba vigente, flexibilizando en todo caso las exigencias formales para su aplicación. Como destacó DE JUAN LOZANO (2018, núm. 475), de esta resolución se concluye que individualmente consideradas, ni la aplicación de la exención ni la aplicación de la deducción se corresponden con una opción a los efectos de la LGT art.119.3. Es una opción elegir, cuando se puede, entre la exención por reinversión y la deducción por inversión, pero no es una opción la aplicación de una u otra al margen del problema que plantea su incompatibilidad sobre una misma base de cálculo.

²⁷ Vid. sobre estas sentencias, SÁENZ DOPEREIRO (2020, pp. 1 y ss)

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 bases imponibles negativas, 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». De este modo, en contra del criterio que hemos mantenido, la falta de incorporación del beneficio fiscal a la autoliquidación no constituye un error susceptible de rectificación, sino que se considera una opción implícita por diferir su aprovechamiento a períodos posteriores, lo que supone en definitiva sujetar el ejercicio de estos derechos en cada período a un plazo preclusivo más allá del plazo de prescripción, si bien para algunas de las opciones, como la compensación de BINS, se prevé expresamente la posibilidad de rectificar la autoliquidación finalizado el plazo voluntario, siempre que no se hubiera producido un requerimiento de la Administración tributaria.

Por otra parte, aun cuando la compensación de BINS pueda concurrir con otros incentivos considerados incompatibles, tampoco 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. En estos casos no existe ninguna razón para considerar que el cambio de criterio sea arbitrario o que la solicitud de rectificación entrañe una carga administrativa excesiva y diferente de la que genera cualquier otra solicitud dentro de este procedimiento. El mismo criterio cabría mantener en otros supuestos clásicos de opciones que podrían considerarse «retrospectivas» de conformidad con el criterio antes expuesto, como la elección entre el régimen de tributación individual o conjunta, del artículo 83 de la LIRPF o la exención de los rendimientos por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7 de la misma Ley, frente a los excesos excluidos de tributación. Esta no ha sido, sin embargo, la tesis imperante hasta el momento en la jurisprudencia, que sólo ha considerado admisible su rectificación 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 muchas, 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 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 conjuntamente²⁸. 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 marzo de 2020 (rec. núm. 409/2019 -NFJ078979-) impide también la rectificación de la opción por el régimen de excesos [artículo 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 obligado²⁹.

En relación con la compensación de BINS, es necesario tener en cuenta, por otra parte, la inseguridad que genera la atribución de los efectos vinculantes a un supuesto que no viene identificado como tal en su normativa reguladora, como destacó la sentencia de 19 de junio de 2020, del TSJ de Cataluña (rec. núm. 1379/2019 -NFJ079282-), a diferencia de otros casos en los que se alude expresamente a la posibilidad de optar. La necesidad de que las opciones vengan delimitadas adecuadamente por la norma y ofrezcan la certeza suficiente para dotarlas de carácter vinculante ha sido destacada recientemente por el TS en su sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 5692/2017 -NFJ077903-), que admite la modificación de las opciones cuando «las alternativas ideadas normativamente y sus consecuencias no se encuentren delimitadas de forma adecuada en la norma»³⁰.

5. La compensación de BINS en autoliquidaciones extemporáneas: los recursos de casación pendientes ante el TS.

²⁸Esta sentencia cita la del mismo TSJ de Castilla y León de 14 de diciembre de 2012 (rec. núm. 454/2009 -NFJ049907-), que concluye que la alternativa entre el régimen de tributación conjunta e individual «es una genuina opción tributaria que, por definición, es susceptible de producir un resultado diferente según se escoja una u otra vía, de suerte que la consideración como más favorable de una frente a otra, (...), se presume conocido y aceptado por quien la realiza, por lo que la mera constatación de la naturaleza más desfavorable de la opción efectivamente elegida por el contribuyente no puede sin más erigirse en prueba del error que se invoca». Las sentencias del TSJ Cataluña de 3 de junio de 2004 (rec. núm. 471/2000 -NFJ020478-) y de 17 de mayo de 2005 (rec. núm. 1129/2001 -NFJ082525-) señalan también que el carácter invariable de la opción por la tributación conjunta o individual responde a criterios de seguridad jurídica excluyentes de caprichosos cambios de criterio, de modo que el cambio de opción sólo resulta admisible si el error esgrimido derive de circunstancias no imputables a los interesados, ante la aparición, por ejemplo, de una la declaración judicial de paternidad o de incapacidad que altere la composición de los miembros de la unidad familiar con efectos retroactivos.

²⁹ En este caso se había alegado por el contribuyente que no había tenido realmente la posibilidad de optar, confirmando únicamente el borrador de declaración en el que se había aplicado uno de los regímenes. El tribunal señala, sin embargo, que «las opciones no tienen por qué consistir exclusivamente en marcar una casilla» sino que también consisten «en la forma en que los ingresos son calificados y declarados». Vid. también al respecto, la consulta de la Dirección General de Tributos V4107/2016, de 26 de septiembre (NFC061954).

³⁰ DELGADO PACHECO y GARCÍA RUIZ aluden incluso al «principio de claridad» para atribuir efectos vinculantes a las opciones (2020, pp. 51 y ss.)

La resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 -NFJ066140-), ahora anulada por la Audiencia Nacional, rechazó también que la compensación de BINS pueda practicarse una vez transcurrido el período voluntario, aunque el propio obligado regularice su situación presentando la autoliquidación de forma espontánea. El mismo criterio siguieron otras dos resoluciones del TEAC, las de 4 de abril (RG 3285/2018 -NFJ074059-) y 14 de mayo de 2019 (RG 6054/2017 -NFJ073605-) que abordaban propiamente supuestos de declaración extemporánea, confirmando la regularización administrativa que eliminaba las BINS compensadas y liquidaba la deuda correspondiente. En estos casos, se considera que, transcurrido el período voluntario, se opta implícitamente por no compensar y diferir la compensación a períodos posteriores, de modo que la presentación de la declaración fuera de plazo constituye un cambio de la opción prohibido por el artículo 119.3 de la LGT.

A nuestro juicio, esta tesis supone sujetar el ejercicio del derecho a la compensación dentro de cada período a un plazo específico 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. Así lo ha destacado también el TSJ de Cataluña en la sentencia 19 de junio de 2020 (rec. núm. 1379/2019 -NFJ079282-), que resalta como esta tesis obstaculiza la determinación de la renta gravada conforme a la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo, impidiendo de manera incluso definitiva este fin cuando se trate del último ejercicio de la sociedad o del último en el que resulte legalmente posible la compensación. También la sentencia de 27 de mayo de 2020, del TSJ de Andalucía (rec. núm. 895/2018 -NFJ082618-) ha puesto de manifiesto que la presentación extemporánea de la autoliquidación no puede dar lugar una «alteración arbitraria de la base imponible del impuesto por la sustracción de uno de sus componentes», atendiendo a «presunciones no previstas en las leyes, ni racionalmente deducibles del comportamiento del contribuyente».

Efectivamente, la jurisprudencia reciente de los TSJ ha rechazado de forma mayoritaria el criterio administrativo a partir de dos argumentos fundamentales. Por una parte, la consideración de que la prohibición de compensar implica 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 determine el sentido de la voluntad del obligado como consecuencia de la falta de presentación de la declaración en plazo³¹. La presentación extemporánea de la

³¹ La compensación de BINS nada tiene que ver con el supuesto abordado por el TS en su sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 5692/2017 -NFJ077903-), relativa al régimen especial del IRPF para trabajadores desplazados, que permite a las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España optar por tributar por este impuesto o por el IRNR durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes, bajo ciertos requisitos. El TS concluye que, transcurrido el plazo para acogerse al régimen especial sin haberse efectuado la comunicación correspondiente, estableciendo la

autoliquidación acarreará, 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, señala certeramente la sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de mayo de 2020 (rec. núm. 267/2019 -NFJ078519-). Por otro lado, la omisión de la presentación de la autoliquidación no conlleva una opción implícita por la pérdida del derecho, pues no implica un «actuar positivo», ni una declaración presunta de la sociedad (Sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de junio de 2020, rec. núm.1379/2019 -NFJ079282-). Al contrario, la presunción debería operar en sentido inverso, considerando que se ha incurrido en un error, teniendo en cuenta, además, que en este caso existe constancia de la voluntad expresa del interesado en aplicar las BINS, aunque ejercite su derecho de forma extemporánea³².

Gran parte de estos pronunciamientos han sido recurridos en casación ante el TS, admitidos mediante Autos de 13 de noviembre de 2020 (rec. núm. 4300/2020 -NFJ079749-) y de 22 de enero de 2021 (reces. núms. 4006/2020 -NFJ080708- y 4464/2020), en los que el TS tendrá que decidir si interpretando el artículo 119.3 LGT «es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente» o bien determinar «si el ejercicio de la opción compensatoria de bases negativas es un mero requisito formal cuya inobservancia no puede dar lugar a la pérdida del derecho a tributar en el régimen especial, al cumplir todos los requisitos materiales al efecto o, por el contrario, constituye la imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles, lo cual posee contenido material con sustantividad propia».

6. Compensación de BINS y regularización íntegra en el marco de un procedimiento de comprobación.

norma otro régimen subsidiario aplicable por defecto, transcurrido un determinado plazo cabe entender que se opta implícitamente por este último, sin posibilidad de rectificación posterior.

³² La sentencia del TSJ de Madrid de 18 de noviembre de 2020 (rec. núm. 898/2019 -NFJ081891-) destaca que la presunción de renuncia a la aplicación de las BINS que se deduciría de la falta de presentación de la autoliquidación en plazo «no está contemplada en norma alguna y no deriva de ningún acto concluyente, claro e inequívoco del propio contribuyente» y, de existir, quedaría desvirtuada por la declaración extemporánea del interesado en la que ejercita su derecho, declaración que no modifica ninguna presentada previamente, de manera que no puede considerarse como rectificativa de otra anterior. Por el contrario, los TSJ de Castilla y León (Burgos) y Galicia en sentencias de 16 de diciembre de 2019 (rec. núm. 105/2019 -NFJ077606-) y el 22 de enero de 2020 (rec. núm. 15277/2019 -NFJ082619-), respectivamente, secundaron, sin embargo la doctrina del TEAC en cuanto a la imposibilidad de compensar BINS en autoliquidaciones extemporáneas, destacando esta última la posibilidad de variar su doctrina si el pronunciamiento del TS en los recursos de casación 6189/2017, de 4 de abril de 2018, 4648/2028, de 12 de abril de 2018 y 327/2019, de 30 de abril de 2019 flexibilizaba el tenor literal del artículo 119.3 de la LGT para admitir la rectificación de las opciones en determinados supuestos, como finalmente ocurrió.

Sobre la aplicación del artículo 119.3 de la LGT a compensación de BINS existe ya un pronunciamiento del TS, en sentencia de 22 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2654/2016 -NFJ069239-), relativa al aprovechamiento de BINS en el marco de un procedimiento inspector. En concreto, se aborda un supuesto en el que el contribuyente solicita absorber el incremento de renta liquidado (2003) en el marco de un procedimiento de comprobación, con BINS que no habían sido aprovechadas en ese período por insuficiencia de base y compensadas en períodos posteriores (2005). La Administración consideró que la compensación de BINS era una opción del artículo 119.3 de la LGT y rechazó su rectificación. El TS estimó sin embargo el recurso aludiendo a la necesidad de «cohonestar el artículo 119.3 de la LGT con el principio de íntegra regularización», destacando que «cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación, procede atender a todos los componentes (...) tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (...) y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia». De modo que, antes de dictar la liquidación resultante de la actividad inspectora, la Administración habría de resolver si procedía la compensación, pero sin oponer como obstáculo que el derecho a realizar esta solicitud hubiera «precluido», y previa revisión de los ejercicios posteriores para dejar sin efecto la compensación practicada³³. El mismo criterio mantiene la AN en su sentencia de 18 de febrero de 2021 (rec. núm. 34/2018 -NFJ081950-).

Esta posibilidad fue limitada expresamente después en el artículo 119.4 de la LGT, tras su modificación por Ley 34/2015, 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, 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». La posibilidad de aprovechar BINS pendientes en el marco de una regularización ya se derivaba, en todo caso con anterioridad, del artículo 195 de la LGT, que prevé que la infracción establecida en este artículo por determinar improcedentemente bases imponibles negativas, sea aplicable también cuando se declare incorrectamente renta neta o incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones, por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación. Efectivamente, en estos casos, se produce un efecto equivalente al contemplado en esta infracción, al haberse declarado de forma indebida, como pendientes para ejercicios

³³ Con ello, el TS siguió el criterio contrario al que habían aplicado algunas sentencias de tribunales inferiores, como la del TSJ de Cataluña de 4 de diciembre de 2015 (rec. núm. 671/2012 -NFJ082620-) que, antes de la introducción en la LGT de la prohibición expresa en el artículo 119.4 y, partiendo de la doctrina del TS sobre la irrevocabilidad de las opciones, rechazaron que pudieran presentarse declaraciones complementarias para eliminar las BINS ya compensadas en determinados períodos y trasladarlas al período objeto de comprobación, para absorber el incremento de la base derivado de la regularización.

posteriores, BINS que absorben la cuota del periodo regularizado³⁴. En este sentido, es necesario aclarar, que la finalidad de la reforma efectuada por Ley 34/2015 no fue la de habilitar esta posibilidad, ya contemplada con anterioridad, sino introducir la limitación establecida ahora en el artículo 119.4 para imposibilitar trasladar al período comprobado las ya compensadas en otros posteriores, mediante la presentación de declaraciones complementarias, alterando la calificación de la infracción eventualmente cometida, tal y como destacó la memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de Ley³⁵.

Fuera de esta limitación, no parece que pueda establecerse ninguna otra en cuanto al aprovechamiento de las BINS pendientes en el marco de una regularización. La interpretación que realizó el TEAC en su resolución de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013 -NFJ066140-), permitiendo sólo la compensación si se hubiera aprovechado el máximo posible de BINS y siempre que la autoliquidación se hubiera presentado en plazo, no encuentran acomodo en la literalidad del artículo 119.4 de la LGT y propicia, además, resultados difícilmente compatibles con los principios de capacidad económica e igualdad. Así, no tiene sentido impedir la compensación a quien regulariza su situación de forma espontánea presentando tardíamente su autoliquidación o a quien comete un error en la cuantía de las aplicadas y permitir la en cambio, en el ámbito de un procedimiento de comprobación a quien oculta renta, aunque hubiera presentado la declaración en plazo y compensado el máximo posible de BINS en función de la renta declarada³⁶. En este sentido, cabe recordar la reciente sentencia del TS de 25 de febrero de 2021 (rec. núm.1302/2020 -NFJ081316-) que, en virtud del mismo principio de íntegra regularización, y a pesar del tenor literal del artículo 23.2 de la LIRF, interpreta este precepto de forma flexible para posibilitar la aplicación, en el marco de un procedimiento de comprobación, de la reducción prevista para los rendimientos de inmuebles destinados a vivienda que no hubieran sido declarados por el obligado, aspecto cuya modificación, precisamente para salir al paso de esta jurisprudencia, se ha llevado a cabo en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal³⁷.

³⁴ Sobre la configuración de esta infracción, vid. CORDERO GONZÁLEZ (2017, pp. 222 y ss)

³⁵ Sobre la extensión del artículo 119.4 de la LGT y la referencia contenida en el mismo a la rectificación de autoliquidaciones, vid. FALCÓN Y TELLA, (2016) MONTESINOS OLTRA, S. (2016) y CORDERO GONZÁLEZ (2017, pp. 143 y ss)

³⁶ Como señala MONTESINOS OLTRA (2016, p. 104), no cabe inferir que el nuevo artículo 119.4 comporte tácitamente una prohibición en el caso de que la regularización sea voluntaria, de modo que sólo quepa alterar la cuantía compensada cuando se efectúe en el marco de la regularización administrativa del período, sino más bien al contrario, que la única hipótesis que queda prohibida ahora es, como establece expresamente el precepto, la de recuperación de cantidades ya aplicadas una vez iniciado un procedimiento de comprobación, lo que supone a contrario que con anterioridad este momento puede realizarse cualquier modificación.

³⁷ Efectivamente, el artículo tercero de la Ley 11/2021 modifica el artículo 23.2 de la LIRPF para precisar que la reducción establecida en esta norma «sólo resultará aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se

La doctrina del TS en estos casos difiere de la aplicada en sus sentencias relativas a la opción por la aplicación de uno u otro criterio de imputación temporal en el impuesto sobre sociedades. Así, en sentencias de 6 de febrero de 2012 (rec. núm.1928/2008 -NFJ082532-), 9 de julio de 2012 (rec. núm. 92/2010) y 5 de mayo de 2014 (rec. núm. 5690/2011 -NFJ055049-), el TS mantuvo la imposibilidad de cambiar, en el marco de una regulación, los criterios de imputación aplicados para las operaciones a plazos o con precio aplazado, así como la opción por la reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 21 de la ya derogada Ley 43/1995, señalando, con fundamento en los principios de seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza, que «no puede admitirse que a raíz de una comprobación y, esencialmente, como consecuencia de un cambio en la valoración efectuado por la Administración, se altere el criterio de imputación de ingresos y gastos por el que voluntariamente había optado el sujeto pasivo». «Ninguna incidencia puede tener esa mudanza valorativa sobre el criterio de imputación temporal en su momento elegido», señaló el TS en contra de buena parte de la doctrina, que se ha mostrado partidaria de permitir el cambio de la opción cuando se produzca un cambio en las circunstancias de su ejercicio³⁸. Sólo recientemente, en sentencias de 21 de octubre de 2020 (rec. núm. 327/2019 -NFJ079526), 15 de octubre de 2020 (rec. núm. 6189/2017) y 24 de marzo de 2021 (recs. núms. 327/2019 -NFJ081576- y 4648/2018 -NFJ081574-) ha flexibilizado este criterio, posibilitando modificar el criterio de imputación temporal elegido cuando la regularización practicada determine un cambio en el régimen sustantivo de tributación y la conducta del obligado no sea constitutiva de infracción tributaria, pues en este caso «el obligado tributario sabía o debía saber, de haber actuado con la diligencia debida, cuál era el régimen aplicable», dado que «cuando se sitúa en una posición jurídica para beneficiarse indebidamente de un régimen tributario que no le corresponde, asume todas las consecuencias adversas que se deriva de su actuar ilícito»³⁹. A falta de conducta sancionable, la

haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos. En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento», se indica.

³⁸ Como señala FALCÓN Y TELLA (1998, pp 5 y ss), dado que el ejercicio de la opción se produce en función de los datos declarados, si en vía de gestión o inspección se altera la base imponible, ha de darse la oportunidad al sujeto de que modifique su opción. En el mismo sentido, MALVAREZ PASCUAL (2010, pp. 52-54) y GÓMEZ TABOADA (2021, pp. 33 y ss). La posibilidad de alterar la opción ante el cambio de las circunstancias en el marco de una regularización o a raíz de una rectificación de la autoliquidación presentada por el propio obligado, se planteó durante la tramitación parlamentaria de la Ley General Tributaria, en el que se presentaron diversas enmiendas que, sin embargo, no llegaron a ser incorporadas al texto de la Ley.

³⁹ La entidad había optado tácitamente por el criterio del devengo, establecido como regla general en la letra a) del artículo 14 del TRLIS en el marco del régimen de sociedades patrimoniales, sin optar de forma expresa por el criterio de imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en operaciones a plazos o con precio aplazado a medida en que se hagan exigibles los cobros. A raíz de la regularización y tras el

regularización debe conllevar para el contribuyente «todos los derechos inherentes a la nueva situación tributaria» que resulta de la liquidación practicada tras la inspección. En la compensación de BINS, a diferencia de estos supuestos, tanto el TS como la AN han posibilitado en todo caso el máximo aprovechamiento de las BINS pendientes para absorber la cuota resultante del procedimiento de comprobación, con fundamento en el principio de íntegra regularización⁴⁰.

La extensión que finalmente adquiera este principio habrá de valorarse al hilo de la sentencia que recaiga en el recurso presentado frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1064/2017 -NFJ076708- 439/2017 -NFJ080256-), admitido por auto de 16 de julio de 2020 (rec. núm. 1118/2020 -NFJ078564-). En él, el TS tendrá que pronunciarse sobre la rectificación de la autoliquidación para incrementar las BINS compensadas, aunque no tanto desde el punto de vista del artículo 119.3 de la LGT como del artículo 66 bis de la LGT. La cuestión de interés casacional admitida se centra, en efecto, en determinar si este precepto puede aplicarse en beneficio del contribuyente, para que la Administración determine, dentro del plazo de diez años establecido por esta norma, BINS no autoliquidadas en plazo y procedentes de períodos prescritos, a efectos de su compensación en autoliquidaciones de ejercicios posteriores, cuya rectificación se solicita. En el caso que dio lugar a la sentencia de la AN, la entidad había practicado revaloraciones contables de determinados activos entre los ejercicios 2003 a 2010, presentando las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades sin realizar los correspondientes ajustes sobre el resultado contable para calcular la base imponible del impuesto, ajustes que habrían motivado la obtención de BINS. Tras entrar en situación concursal, la entidad presenta autoliquidación del impuesto relativa al ejercicio 2012/2013, de forma extemporánea. Rechazadas las cuentas anuales por la junta general, por orden del Juzgado de lo mercantil se formulan de nuevo las cuentas y en ellas se elimina el efecto de las revaloraciones voluntarias registradas. La entidad solicita entonces que se rectifique la autoliquidación de 2012 para que, en aplicación del artículo 66 bis, una vez practicados los ajustes negativos en la base imponible del impuesto por el importe de las revaloraciones voluntarias, se incluyan en la misma las BINS que habrían debido consignarse como procedentes de ejercicios

paso al régimen general, pretende optar por el criterio de caja, establecido, por otra parte, como tácito en el marco de este régimen. Para el TS, la manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias que han cambiado sustancialmente, por lo que de manera sobrevenida deja de ser válida y debe aplicarse la cláusula *rebus sic stantibus*, de modo que debe ofrecerse al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropriamente por haber ejercitado dicha opción original. Todo ello, en el caso de que su conducta no sea constitutiva de sanción.

⁴⁰ El principio de íntegra regularización ha sido invocado también en la reciente sentencia de la AN de 22 de mayo de 2021 (rec. núm. 313/2018) para aplicar deducciones pendientes en el marco de una regularización que incrementa la base del período, al alterar el régimen de amortización aplicado. La AN rechaza el argumento de la administración, que había denegado su aplicación considerando que la entidad había optado por no aplicarlas en su autoliquidación, a pesar de no tener cuota sobre la que hacerlo, al haber declarado una base negativa.

anteriores en los que se determinó de forma incorrecta la base imponible (2003 a 2010). La administración tributaria rechaza la solicitud, al considerar prescrito el derecho a la rectificación de las autoliquidaciones de los períodos de origen de las BINS, en que debían de haberse declarado. Ante el TEAC, la entidad argumenta que no se solicita la rectificación de los períodos prescritos, sino la del ejercicio 2012, para que sea la administración la que compruebe las bases pendientes y determine su importe en aplicación del artículo 66 bis, realizando los ajustes correspondientes a la eliminación de las revaloraciones contables.

La sentencia de la AN ahora recurrida admite esta posibilidad, aludiendo de nuevo al principio de íntegra regularización, que obligaría a la Administración a comprobar y determinar dichas bases, aunque no hubieran sido declaradas por el obligado dentro del plazo de prescripción del derecho a liquidar el período en que se originaron. Parece evidente que, de confirmarse este criterio por parte del TS, habrían de rechazarse también los recursos relativos a la compensación de BINS en autoliquidaciones extemporáneas interpuestos por la Administración del Estado, pues no tendría sentido admitir que se compensasen BINS procedentes de períodos prescritos y no declaradas y rechazar en cambio la de las declaradas puntualmente, aunque sea en autoliquidaciones presentadas fuera de plazo. El TS debería adoptar, en todo caso, una visión integrada y completa del régimen jurídico de la compensación de BINS en los distintos recursos que se encuentran pendientes, coherente con el papel esencial de figura en la adecuación del impuesto a los principios de justicia tributaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BÁEZ MORENO, A. (2002) Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción. Solución a un problema tributario desde el Derecho Civil, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 29, núm. 1, pp. 35 y ss.

CALVO ORTEGA, R. (2008) Los acuerdos fiscales, en VVAA, *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala* (pp. 449 y ss), Dykinson.

COMPañ PARODI, T. (2018) *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*, Tirant lo Blanc.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M (2017), *Las bases impositivas negativas en el impuesto sobre sociedades*, Aranzadi.

DE JUAN LOZANO, A. (2018) *Cuadernos de defensa tributaria opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas. (problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT)*, Francis Lefvre.

DELGADO PACHECO, A. y GARCÍA RUÍZ, 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*, núm. 20, pp. 5 y ss.

FALCÓN Y TELLA, R. (2016) Las cantidades pendientes de compensar o deducir al iniciarse n procedimiento de comprobación o inspección (art. 119.4 LGT), *Quincena Fiscal*, núm. 3, pp.13 y ss.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2004) Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión, en VVAA, *La nueva Ley general tributaria* (pp. 377 y ss) Civitas.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2019) Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias, *Quincena Fiscal*, núm.19, pp. 51-86.

GÓMEZ TABOADA, J. (2012) Las opciones tributarias: cuando la tierra se abre bajo nuestros pies, *Quincena Fiscal*, núm. 5, pp. 31 y ss.

MALVAREZ PASCUAL, L.A. (2010), Las exigencias formales para el ejercicio de opiniones fiscales: estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad, *Revista Técnica Tributaria*, núm.88, pp. 23 y ss

MARTÍN LÓPEZ, J. (2011), *La rectificación de autoliquidaciones tributarias*, Iustel.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2010), Las opciones en la Ley General Tributaria, en VV.AA., *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 427 y ss), vol. II, Aranzadi Thomson Reuters.

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*, núm. 161, pp. 103 y ss.

MONTESINOS OLTRA, S. (2017) El concepto de opción tributaria, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 176, pp. 107 y ss.

MONTESINOS OLTRA, S. (2017) La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: ¿una opción tributaria? *Carta Tributaria*, núm. 29-30, pp. 10 y ss.

MONTESINOS OLTRA, S. (2019) La compensación de bases imponibles negativas como ejercicio de una opción tributaria: ¿acuerdo definitivo o perseverancia en el error por parte del TEAC?, *Carta Tributaria*, núm. 50, pp. 69 y ss.

SÁENZ DOPEREIRO, C. (2020) Primeras sentencias del TSJ en relación con las opciones en las deducciones del impuesto sobre sociedades, *Forum Fiscal*, núm. 264, págs. 1 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*, núm. 1, págs. 327 y ss.