

# IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

## Estudios

Análisis jurídico del impacto de la modificación del art. 21 de la LIS en el ajuste secundario

**Diana Ferrer Vidal**

La tributación de la SICAV tras la Ley 11/2021 de 9 de julio: la recuperación de la facultad de comprobación por la administración tributaria

**V. Alberto García Moreno**

La fiscalidad del fondo de comercio financiero en el Impuesto sobre Sociedades

**Marta González Aparicio**

La incidencia de la prohibición de ayudas de estado en la regulación y aplicación del régimen de precios de transferencia

**Hugo López López**

Cuestiones vidriosas de la deducción por doble imposición jurídica del art. 31 LIS. Especial referencia a la consideración de gasto fiscalmente deducible del exceso de impuesto en origen no deducido (art. 31.2 TRLIS y LIS)

**Ester Machancoses García**

La compensación de bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica

**Luz Ruibal Pereira**

La retribución de los administradores tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018

**Carmen Ruiz Hidalgo**

El tratamiento de las pérdidas por deterioro de valor de los instrumentos de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades

**Irene Suberbiola Garbizu**

# IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Monográfico

***Nueva Fiscalidad***

*Dykinson, S.L.*

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by  
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid  
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69  
e-mail: [info@dykinson.com](mailto:info@dykinson.com)  
<http://www.dykinson.es>  
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:  
Copias Centro

ISBN: 978-84-1122-452-9  
ISSN: 1696-0173  
Depósito Legal: M-32335-2012

## CONSEJO ASESOR

**A. Di Pietro**

*Universidad de Bolonia*

**J. Englisch**

*Universidad de Münster*

**F. Escribano López**

*Universidad de Sevilla*

**M. Fernández Junquera**

*Universidad de Oviedo*

**J. Lasarte Álvarez**

*Universidad Pablo de Olavide*

**P. Marchessou**

*Universidad de Estrasburgo*

**J. M<sup>a</sup> Martín Delgado**

*Universidad de Málaga*

**J. Martín Queralt**

*Universidad de Valencia*

**C. Palao Taboada**

*Universidad Autónoma de Madrid*

**J. Ramallo Massanet**

*Universidad Autónoma de Madrid*

**M<sup>a</sup>.T. Soler Roch**

*Universidad de Alicante*

**A. Rodríguez Bereijo**

*Ex Presidente del Tribunal Constitucional*

**J.M. Tejerizo López**

*Universidad Nacional de Educación a Distancia*

## CONSEJO DE REDACCIÓN

**Presidente**

**R. Calvo Ortega**

*Universidad Complutense*

**Director**

**I. Merino Jara**

*Universidad del País Vasco*

**Coordinadores**

**J. Calvo Vérguez**

*Universidad de Extremadura*

**M. Lucas Durán**

*Universidad de Alcalá*

**Secretaria**

**M. Ruiz Garijo**

*Universidad Rey Juan Carlos*

## VOCALES

**S. Aníbarro Pérez**

*Universidad de Valladolid*

**M<sup>a</sup>.D. Arias Abellán**

*Universidad Autónoma de Barcelona*

**L. M<sup>a</sup>. Cazorla Prieto**

*Universidad Rey Juan Carlos*

**C. Checa González**

*Universidad de Extremadura*

**G. De la Peña Velasco**

*Universidad Complutense de Madrid*

**E. Eserverri Martínez**

*Universidad de Granada*

**R. Falcón y Tella**

*Universidad Complutense de Madrid*

**Y. García Calvente**

*Universidad de Málaga*

**T. García Luis**

*Universidad de Alcalá*

**A. García-Moncó Martínez**

*Universidad de Alcalá*

**C. García Novoa**

*Universidad de Santiago de Compostela*

**I. García-Ovies Sarandeses**

*Universidad de Oviedo*

**M. González-Cuellar Serrano**

*Universidad Carlos III de Madrid*

**C. M<sup>a</sup>. López Espadafor**

*Universidad de Jaén*

**M<sup>a</sup>.T. Mata Sierra**

*Universidad de León*

**A. Menéndez Moreno**

*Universidad de Valladolid*

**J.R. Ruiz García**

*Universidad de La Coruña*

**B. Sesma Sánchez**

*Universidad de Oviedo*

**E. Simón Acosta**

*Universidad de Navarra*

**J. Zornoza Pérez**

*Universidad Carlos III*

**J.E. Varona Alabern**

*Universidad de Cantabria*

**A. Vázquez del Rey Villanueva**

*Universidad de Navarra*

## **JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

### **Imposición directa estatal**

M.E. Simón-Yarza  
*Universidad de Navarra*

### **Imposición indirecta estatal**

M. Iglesias Caridad  
*Universidad de Salamanca*

### **Hacienda Autónoma y Foral**

B. García Carretero  
*Universidad Complutense de Madrid*

### **Hacienda Local**

R. Fraile Fernández  
*Universidad Rey Juan Carlos*

### **Aduanas**

I. Suberbiola Garbizu  
*UPV/EHU*

### **Fiscalidad Europea**

M. Carmen Cámara Barroso  
*Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

### **Fiscalidad Internacional**

J.M. Macarro Osuna  
*Universidad Pablo de Olavide*

### **Procedimientos, derechos y garantías**

M. García Caracuel  
*Universidad de Granada*

## Tribuna

Impuesto sobre Sociedades: recientes y próximos pronunciamientos jurisprudenciales.....	9
---	---

**Isaac Merino Jara**

*Director*

## Estudios

Análisis jurídico del impacto de la modificación del art. 21 de la LIS en el ajuste secundario.....	21
---	----

**Diana Ferrer Vidal**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario*

*ESADE Law School (Universitat Ramon Llull)*

La tributación de la SICAV tras la Ley 11/2021 de 9 de julio: la recuperación de la facultad de comprobación por la administración tributaria .....	47
---	----

**V. Alberto García Moreno**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*

*Universitat de València*

La fiscalidad del fondo de comercio financiero en el Impuesto sobre Sociedades.....	83
---	----

**Marta González Aparicio**

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad de León*

La incidencia de la prohibición de ayudas de estado en la regulación y aplicación del régimen de precios de transferencia.....	131
--	-----

**Hugo López López**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad Pública de Navarra*

*Institute for Advanced Research in Business and Economics*

*INARBE*

Cuestiones vidriosas de la deducción por doble imposición jurídica del art. 31 LIS. Especial referencia a la consideración de gasto fiscalmente deducible del exceso de impuesto en origen no deducido (art. 31.2 TRLIS y LIS) .....	163
<b>Ester Machancoses García</b> <i>Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de Valencia</i>	
La compensación de bases imponible negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica .....	223
<b>Luz Ruibal Pereira</b> <i>Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de Santiago de Compostela</i>	
La retribución de los administradores tras la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018.....	255
<b>Carmen Ruiz Hidalgo</b> <i>Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad de Vigo</i>	
El tratamiento de las pérdidas por deterioro de valor de los instrumentos de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades.....	291
<b>Irene Suberbiola Garbizu</b> <i>Profesora de Derecho Financiero y Tributario</i> <i>Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea</i>	

## La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica

**DOI: 10.14679/1643**

**Luz Ruibal Pereira**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Santiago de Compostela*

**Fecha de recepción:** 04-06-2022

**Fecha de aceptación:** 16-06-2022

RESUMEN:

La compensación de bases imponibles negativas constituye un elemento central en la configuración de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que, sin embargo, carece de una regulación clara y precisa en muchos de sus aspectos vinculados sobre todo a su naturaleza jurídica y a los límites a su ejercicio. La doctrina administrativa y fundamentalmente la jurisprudencia han ido dibujando los contornos de esta figura ante la ausencia de un marco normativo bien definido, incidiendo sobre aspectos como la revocabilidad de la opción, el juego de la prescripción o la configuración como derecho. Sin embargo, queda todavía por acabar de definir otras cuestiones que justificarían una regulación normativa más detallada y adecuada.

**Palabras claves:** Impuesto sobre Sociedades, Compensación de bases imponibles negativas, opciones tributarias, rectificación de autoliquidaciones, prescripción

ABSTRACT:

The offsetting of tax loss carry-forwards is a core element in the configuration of the Corporate Income Tax base. However, some aspects like the legal nature and the limits of the exercise of such offsetting are needed of a clear and precise regulation. The administrative doctrine and, fundamentally, the case law have been drawing the contours of this figure in the absence of a well-defined regulatory framework. The revocability of

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

the option, the play of the statute of limitations or the configuration as a right are some examples of the court's interpretation. However, other issues that would justify a more detailed and adequate normative regulation of the figure have yet to be defined.

**Keywords:** Corporate Income Tax, Offsetting of tax loss carry-forwards, Tax Options, amendment of self-assessments, Statute of Limitations.

**Sumario:** 1. *Introducción.*- 2. *Las diferencias de marco normativo en España: Derecho estatal y Derecho foral.*- 3. *La naturaleza jurídica de la compensación de BINs.*- 4. *La presentación extemporánea de una autoliquidación con BINs.*- 5. *El ejercicio del derecho o de la opción y su revocabilidad.*- 6. *La prescripción del ejercicio en el que se generaron las BINs y su proyección sobre los ejercicios no prescritos en los que se quieren compensar.*- 7. *Suspensión de las liquidaciones tributarias que minoran BINs.*- 8. *Conclusión*

## 1. INTRODUCCIÓN

La compensación de bases imponibles negativas (BINs), figura central en la traslación del principio de capacidad económica a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, presenta una serie de peculiares características que han provocado más de una controversia jurídica derivada en parte de la falta de claridad normativa respecto de su naturaleza jurídica y en parte de la ausencia de un régimen cerrado y coherente que recoja todos los aspectos que su aplicación puede generar en la configuración de las obligaciones tributarias sobre las que incide.

Así, en primer lugar, en las BINs se conjugan una serie de rasgos que incorporan ciertas dosis de complejidad a cuestiones tanto sustantivas como procedimentales respecto de la obligación tributaria. Por citar algunas: (i) las BINs pueden operar tanto en el marco de una liquidación tributaria como de una autoliquidación, es decir, pueden ser aplicadas por el contribuyente en la autoliquidación por él presentada o solicitar su aplicación en la liquidación tributaria derivada de un procedimiento de inspección; (ii) las BINs operan en un marco temporal más extenso que el derivado del ejercicio fiscal; es decir, se requiere cuando menos dos ejercicios distintos, el ejercicio en el que se generaron las BINs y el o los ejercicios en los que se quieren aplicar éstas<sup>1</sup>; y (iii) sus efectos operan sobre un acto de liquidación o autoliquidación pudiendo dar lugar o no a ingreso en ese ejercicio en función de la cantidad de base imponible que lleguen a absorber.

---

1 No podemos obviar el hecho de que la compensación de BINs opera como un crédito de impuesto fruto de una previsión fiscal que excepciona el principio de independencia de ejercicios; Calvo Verger, J., "La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades", *Actum Fiscal*, n. 61, 2012; <https://blog.efl.es/articulo-doctrinal/la-compensacion-de-bases-imponibles-negativas-en-el-impuesto-sobre-sociedades/#> (último acceso 20 de mayo de 2022). Y así lo venía reconociendo el propio TEAC en el FD Quinto de la resolución de 4 de abril de 2017, Juan Lozano, A., Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT)", *Cuadernos de defensa tributaria*, Francis Lefebvre, 2018, marginal 597.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

En segundo lugar, la normativa estatal reguladora de las BINs adolece de cierta parquedad y falta de claridad tanto en lo relativo a su configuración o calificación como derecho u opción como a las consecuencias legales que se aúnan a ello y, por otra parte, presenta alguna que otra diferencia no menor con las normas forales que regulan la cuestión.

Y, en tercer lugar, han sido la jurisprudencia y doctrina administrativa las que han venido colmando muchas de las dudas interpretativas o lagunas que el régimen de las BINs presentaba y presenta, estando actualmente todavía en vía de conformación un régimen jurídico claro y definitivo de esta figura.

Pues bien, puestos todos estos elementos en liza, el resultado no podía ser otro que la generación de diversas cuestiones conflictivas (en términos jurídicos) de gran relevancia como pueden ser aquellas a las que queremos dedicar las siguientes páginas y que ahora enunciamos:

- La determinación de la verdadera naturaleza jurídica de la compensación de BINs que durante años ha sido tratada como opción tributaria del art. 119.3 LGT y no como derecho, con las consecuencias que de ello se derivan.
- La posibilidad o no de compensar BINs cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente.
- La procedencia o no de la rectificación de autoliquidaciones para modificar las BINs inicialmente incorporadas.
- La posibilidad o no de comprobar BINs procedentes de periodos prescritos.
- La operatividad de la suspensión respecto de una liquidación recurrida que minorra las BINs declaradas.

El conjunto de cuestiones enumeradas muestra un elenco de aspectos nucleares para la conformación del régimen jurídico de la figura de la compensación de BINs y su relación con la figura de las opciones tributarias que actualmente carece de la claridad y generalidad suficiente y que, por lo tanto, debe ser objeto de una reflexión de conjunto que dote de coherencia a la figura y resulte respetuosa tanto con los derechos de los contribuyentes como con la protección del interés general. Así lo pone de manifiesto el TS en la sentencia de 30 de noviembre de 2021 cuando expresamente señala 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"* (FD Segundo).

Y esta necesidad no es una novedad del año 2021 sino que ya había sido demandada por el propio TS respecto del concepto de opción tributaria en la Sentencia de 18 de mayo de 2020, (rec. cas. núm. 5692/2017) al poner de manifiesto que una legislación clara y precisa de la figura es la base para el adecuado establecimiento de sus efectos jurídicos. En efecto, dice el Tribunal que *"ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a*

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

*una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados” (FD Tercero); de tal forma que no existiendo esa coherencia necesaria en la regulación de las opciones “no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equívocidad que el ordenamiento tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles” (STS de 30 de noviembre de 2021, FD Segundo).*

Y ello no es una mera declaración de principios o una regla deontológica, sino que se anudan importantes consecuencias a las situaciones de indefinición normativa que deben llevar, una vez detectada la deficiencia, a activar los mecanismos de defensa del contribuyente, estableciendo expresamente que *“no puede perjudicar a quien no la ha generado, esto es, al contribuyente”* y que en ese escenario *“la aplicación del sistema tributario difícilmente estará en condiciones de asegurar el mandato que encierra el artículo 3.2 LGT: el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”* (STS de 30 de noviembre de 2021, FD Segundo).

## 2. LAS DIFERENCIAS DE MARCO NORMATIVO EN ESPAÑA: DERECHO ESTATAL Y DERECHO FORAL

La delimitación del marco normativo en el que opera la compensación de BINs resulta un paso necesario y previo a toda labor hermenéutica que se quiera llevar a cabo. Y en este caso no resulta irrelevante porque, tal y como señalábamos anteriormente, las previsiones normativas relativas a la compensación de BINs no son uniformes para todo el territorio nacional, lo que puede suponer diferentes respuestas ante situaciones iguales en función de la normativa aplicable, como, por ejemplo, a la hora de calificar la compensación de BINs como un derecho o una opción.

En el ámbito estatal la regulación sustantiva de la compensación de BINs se limita al artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) en el que, en lo que ahora nos interesa, se prevé lo siguiente:

*“1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación. En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros. [...]*

*5. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.*

*Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil”.*

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

Esta regulación se ve completada con lo señalado en el art. 119.4 LGT en aquellos casos en los que se hubiese iniciado un procedimiento de comprobación estableciendo que *"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"*. Y, en esta misma línea, el art. 126.2, párrafo segundo del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT) contempla la prohibición de solicitud de rectificación de autoliquidaciones cuando se haya iniciado un procedimiento de comprobación o investigación<sup>2</sup>.

No existe, sin embargo, ninguna previsión en la legislación estatal sobre la configuración de esta figura como derecho o como opción ni sobre el momento en el que ha de ejercerse dicha posibilidad. Hasta el año 2021(en el que el TS se pronuncia sobre la figura de la compensación de BINs), dicha regulación venía siendo completada con lo previsto en el art. 119.3 de la LGT en la medida en que se configuraba, tanto por los órganos administrativos como por parte de algunos órganos jurisdiccionales, la compensación de BINs como opción y, por lo tanto, resultaba de aplicación lo previsto en este apartado, conforme al cual *"las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración"*; es decir, se negaba la posibilidad de rectificación una vez finalizado el plazo de declaración en el que haya se ejercerse la opción tributaria.

De la lectura de los mencionados preceptos se pueden extraer una serie de rasgos que conformarían, desde la perspectiva normativa, la figura de la compensación de BINs: (i) cabe la compensación de BINs tanto respecto de situaciones de liquidación como de autoliquidación; (ii) la compensación en un ejercicio posterior a la generación de BINs está sometida al límite del 70% de la base imponible previa de la entidad en ese ejercicio (50% o 25% en función del importe neto de la cifra de negocios)<sup>3</sup>; (iii) se permite en todo caso la compensación hasta 1 millón de euros; (iv) la Administración tributaria puede comprobar las BINs durante

<sup>2</sup> Art. 126.2.párrafo segundo RGAT señala expresamente lo siguiente: *"El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite"*.

<sup>3</sup> Así se establece en la Disposición adicional decimoquinta de la LIS para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. El porcentaje será del 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros y del 25 por ciento cuando sea al menos de 60 millones de euros.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

un periodo de 10 años; (v) corresponde al contribuyente probar las BINs que quiera compensar mediante exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad pasado el plazo de 10 años; (vi) en el marco de un procedimiento de comprobación o investigación tributaria la liquidación resultante podrá tener en cuenta las BINs pendientes de compensación, pero no resulta posible modificarlas mediante solicitud de rectificación después del inicio del procedimiento; (vii) las BINs, en la medida en que se consideraba un supuesto de opción del art. 119.3 LGT, deben ejercitarse en el plazo de declaración y (viii) sí cabe su rectificación cuando se realice dentro del plazo de declaración.

A diferencia de lo que sucede con la Ley del IS y demás normas apuntadas, la normativa foral sí contiene previsiones específicas sobre varias de estas cuestiones acotadas doctrinal o jurisprudencialmente en el ámbito estatal. En efecto, las respectivas normas forales del Impuesto sobre Sociedades de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya<sup>4</sup> recogen la posibilidad de compensar BINS en términos similares a la estatal si bien, por regla general, con el límite del 50 por ciento de la base imponible positiva previa (70 por ciento para las microempresas y pequeñas empresas) y durante un periodo temporal de 30 años sucesivos, debiendo el contribuyente acreditar la procedencia y cuantía de las BINs que pretenda compensar mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron (art. 55). Y, de forma paralela a lo señalado en el art. 119.4 LGT, la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa y de Álava contienen además un apartado 5 en sus respectivos artículos dedicados a la declaración (art. 115) en el que se prevé expresamente la posibilidad de usar las BINs pendientes de compensación en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos y se rechaza la posibilidad de modificarlas mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación una vez que se haya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos.

Hasta aquí, el régimen estatal y el foral presentan grandes similitudes, más allá de la limitación temporal de aplicación de BINs en el caso de las normas forales. Sin embargo, en el caso de la Diputaciones forales esta regulación se complementa, a diferencia de la normativa estatal, con una previsión expresa en las tres normas forales que regulan el Impuesto sobre Sociedades de la compensación de las BINs como supuesto de opción que debe ejercitarse en el momento de la presentación de la autoliquidación (art. 128)<sup>5</sup>. Es decir, existe un reconocimiento legal y expreso de esta figura como supuesto de opción tributaria. Y siendo así,

4 Norma Foral Norma foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava, Norma foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades de Guipúzcoa y Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades de Vizcaya.

5 El art. 128 de la Norma foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava prevé: "A los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 115 de la Norma Foral General Tributaria de Álava, 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 siguientes: q) La compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores regulada en el artículo 55". Igual previsión se encuentra en la letra p) del art. 128 de la Norma foral de Guipúzcoa y en la letra q) del art. 128 de la norma foral de Vizcaya que regulan el impuesto sobre Sociedades.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

resulta de aplicación el artículo 115. 3 de, por ejemplo, la Norma Foral General Tributaria 6/2005, de 28 de febrero, de Álava, en el que se establece: *“Con carácter general, las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período de declaración. No obstante, la normativa reguladora de cada tributo podrá establecer otro momento o período diferente de rectificación, en las condiciones que se especifiquen en la misma”*. Previsión que se repite en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa (art. 115) y en la Norma foral, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya (art. 117). Por lo tanto, la consecuencia que se liga a la configuración como opción de la compensación de BINs es la misma que se prevé en la norma estatal (art. 119.3), pero partiendo siempre de una diferencia fundamental como es la ausencia de una previsión normativa específica en la LGT y en la LIS sobre la naturaleza jurídica de la compensación de BINs.

Pero, además, en el ámbito foral se ha modificado el artículo 128 de las respectivas normas forales para recoger en el apartado 2 una excepción a la prohibición general de modificar las BINs una vez finalizado el plazo de declaración señalando que *“los contribuyentes podrán modificar la opción ejercitada en la autoliquidación del Impuesto en relación con las opciones a que se refiere el apartado anterior, una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria”*; es decir, cabe su rectificación después de finalizado el plazo de declaración y en tanto en cuanto no haya habido requerimiento administrativo. Posibilidad que, sin embargo, no se recoge en la normativa estatal.

Lo único que resulta excluido en el ámbito foral es la posibilidad de rectificar o compensar BINs cuando no se ha presentado la autoliquidación en plazo, lo que se deriva tanto de la previsión reglamentaria existente (por ejemplo, art. 49 norma foral del IS de Álava) como de una interpretación de las previsiones legales, tal y como ha señalado el TSJ del País Vasco en sentencia de 5 de julio de 2021 (rec. núm. 733/2020)<sup>6</sup>. Exclusión que también se venía manteniendo en el ámbito

6 La argumentación se recoge en el FD Tercero en el que entiende que la posibilidad de compensar BINs en una autoliquidación extemporánea no resulta posible por cuanto cualquier actuación realizada con carácter extemporáneo requiere de haber presentado temporáneamente la autoliquidación. Así, señala lo siguiente: *“Considera la parte recurrente que la extralimitación reglamentaria consiste en que el artículo 128 NFIS no excluía la posibilidad de que la opción de compensar BINS de ejercicios anteriores se pudiese realizar ya se presentase la autoliquidación en plazo voluntario o ya fuera de él, limitando tan solo la posibilidad de modificación de la opción fuera de ese plazo, de modo que el reglamento añadiría una nueva limitación al respecto, pero esa conclusión no se corresponde con lo que las Normas Forales aplicables establecen, que al regular y modular los supuestos en que la modificación de las opciones tributarias se puede producir, ya consagran la regla general de que la opción originaria misma. (la que podría luego ser o no ser modificada fuera del período voluntario de declaración) ha debido ser ejercitada por medio de una autoliquidación formulada dentro de dicho plazo.*

*Lo dice ya el párrafo primero del artículo 115.3 NFGT. (Regla general; las opciones se hacen y se rectifican en su caso dentro del período voluntario de declaración). La excepción que dicha norma habilita es tan solo respecto de cuándo puede hacerse la modificación o rectificación, y no hay ninguna excepción respecto de cuándo puede formularse la opción en origen, que es siempre en plazo reglamentario*

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

estatal por la Administración tributaria y por los órganos judiciales hasta noviembre de 2021.

Por lo tanto, una lectura de los distintos preceptos nos permite ya entrever que son aspectos fundamentales de la configuración del régimen jurídico de la compensación de BINs, además de la naturaleza jurídica de la figura, el plazo para su ejercicio y la posibilidad de revocabilidad o rectificación de su ejercicio.

Y en este sentido podemos concluir que, ante una configuración sustantiva esencialmente similar de la compensación de BINs, en el ámbito foral la posibilidad de rectificación de BINs declaradas resultaba más amplio que en el marco estatal, a pesar de que curiosamente su configuración como opción solo se recoge normativamente y de forma expresa en el ámbito de las Diputaciones forales, lo que una vez más pone de manifiesto el fundamental papel que juega en esta figura la irrevocabilidad de su ejercicio o no ejercicio.

Llegados a este punto debemos señalar que los preceptos normativos utilizados hasta ahora en el ámbito estatal y que partían de la calificación de la compensación de BINs, vía interpretativa, como opción deberán ser sometidos a revisión para determinar su aplicación o no una vez que esta deja de tener la consideración de opción y pasa a ser reconocida como derecho autónomo en virtud de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 30 de noviembre de 2021 (rec. cas núm. 4464/2020), a la que nos referiremos a continuación.

### 3. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA COMPENSACIÓN DE BINS

La delimitación de la naturaleza jurídica, ejercicio y efectos de la compensación de BINs y de la opción tributaria<sup>7</sup> se han venido solapando a lo largo de los años, condicionando la segunda de las figuras la calificación por parte de los órganos administrativos y judiciales, hasta el punto de que, ante la ausencia de una definición normativa del concepto de opción tributaria, se ha invertido en ocasiones el razonamiento jurídico generando un razonamiento encadenado hacia atrás, de

---

*de autoliquidación. La parte actora aspira a creer que la norma del artículo 128.2 NFIS de 2.013, limita tan solo el momento procedimental de rectificar la opción, y, en cambio, ésta podrá hacerse sin sujeción a ninguna regla de trámite y tiempo, lo que aparte de no poderse entender desde ninguna sistemática, olvida la remisión al artículo 115.3 de la regulación general de la materia.*

*Cuando dicho apartado 2 del artículo 128 dice que "Los contribuyentes podrán modificar la opción ejercitada en la autoliquidación del Impuesto en relación con las opciones a que se refiere el apartado anterior, una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.", está diciendo que, si se ha hecho una opción temporánea en el plazo voluntario de liquidación, podrá modificarse después de finalizado el mismo, salvo requerimiento, pero es condición necesaria esa previa opción en tiempo y no como parece dársenos a entender, que pudieran formularse nuevas opciones libremente después de ese momento sin ninguna limitación aunque no se pudieran hacer ya modificaciones de las hechas a su tiempo, lo que realmente se presenta como una posibilidad voluntarista y nulamente comprensible desde la sistemática y la finalidad de la institución".*

7 Un recorrido por toda la dogmática jurídica sintetizando las principales ideas y autores que han estudiado la figura de la opción tributaria puede encontrarse en Menéndez Moreno, A., "Derechos y opciones en materia tributaria (II). En la dogmática jurídica", *Editorial, Quincena Fiscal*, n.11, 2022, pp. 1 a 8.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

tal forma que establecidos los efectos que se querían alcanzar o permitir con una figura, se “incrustaba” en la categoría que mejor se adaptaba a estos, asumiéndose los riesgos de su desnaturalización.

Por ello desde hace años se venía señalando que la naturaleza de la compensación de BINs necesitaba ser aclarada porque, como señala Juan Lozano, *“si se alcanza la conclusión de que la norma que en un determinado supuesto se considere no merece la calificación de auténtica opción, y que por tanto su aplicación por la Administración resulta obligada al practicar la regularización, es posible que se planteen dificultades para encontrar la solución apropiada para resolver efectos colaterales (p.e., en todos aquellos supuestos en que las normas tienen efectos conexos sobre ejercicios posteriores), pero me parece que tales dificultades no deben ser zanjadas mediante la expeditiva solución de atribuir la naturaleza de opción tributaria a aquello que no lo es, con la finalidad de atribuir efectos irrevocables a las autoliquidaciones inicialmente presentadas”*. Y en esta disyuntiva *“debe prevalecer el régimen resultante de la naturaleza de las normas que se estén considerando y, a partir de ahí, introducir los ajustes que puedan resultar necesarios para salvaguardar la racionalidad de su aplicación considerando todos los efectos que puedan generarse”*<sup>8</sup>.

En esta línea, entiendo necesario establecer dos consideraciones previas a la hora de abordar la naturaleza jurídica de la compensación de BINs:

En primer lugar, debe determinarse la calificación de la compensación de BINs en función de la concurrencia o no de los requisitos que se consideren definidores de la figura y no como abstracción de los efectos que se quieran anudar a su ejercicio.

Y, en segundo lugar, ya sea como opción o como derecho pueden establecerse consecuencias jurídicas limitativas a su ejercicio siempre y cuando se contemplen en la ley y no vulneren principio constitucional alguno. Es decir, podría preverse que la compensación de BINs es una opción tributaria, pero permitirse su ejercicio fuera del plazo de declaración o autoliquidación en determinadas situaciones y podría configurarse como derecho y establecer determinados límites a su revocabilidad (por ejemplo, los que se derivan de la aplicación del art. 126.2, párrafo segundo RGAT: no cabe la rectificación de autoliquidaciones una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación).

Estas dos consideraciones no son a mi modo de ver opuestas sino, por el contrario, complementarias. Primero debe determinarse la naturaleza jurídica de una figura y, posteriormente, y por ello, primero función de esta, analizar si la regulación legal prevista es adecuada y satisface los parámetros constitucionales de justicia tributaria. Y, aunque pueda parecer obvio lo dicho, no está de más recordarlo para evitar que se pueda atacar el problema desde una óptica que no es la adecuada. Esta afirmación resulta especialmente trasladable a la figura de la compensación de BINs en la medida en que bien podemos discutir si es o no una opción tributaria o bien, no son incompatibles, analizar, una vez establecida su naturaleza jurídica, si el régimen jurídico de la compensación de BINs, desde la

<sup>8</sup> Juan Lozano, A., “Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT)”, *op. cit.*, marginal 225.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

perspectiva que nos ocupa, es respetuoso con los principios constitucionales de justicia tributaria en todos los casos en los que resulta de aplicación.

Pues bien, por lo que se refiere a la naturaleza jurídica de la compensación de BINs debemos actualmente remitirnos a la doctrina legal sentada sobre la cuestión por el TS en la Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (rec. cas. núm. 4464/2020)<sup>9</sup> y reiterada en sentencias de 2 de diciembre de 2021 (rec. cas. núm. 4006/2020) y 3 de diciembre de 2021 (rec. cas. núm. 4300/2020) y cuyos principales razonamientos jurídicos analizaremos a continuación.

Debemos partir del hecho aceptado y señalado por la doctrina<sup>10</sup>, pero también por la Administración tributaria y por los órganos de revisión administrativa y los órganos judiciales, de que no hay una regulación de alcance general en materia de opciones tributarias, debiendo acudir a la regulación específica de cada una de ellas para determinar sus efectos. Así lo recuerda también el TS al traer a colación la doctrina del propio TEAC contenida en la resolución de 18 de diciembre de 2008 (res. 3277/2006), en la que señala que esa ausencia de regulación de alcance general *"obliga a acudir a la regulación específica de cada concreta opción, y al contexto en el que se debe ejercer, para concretar cuál es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización –o no– de ella"*.

Y, por otra parte, el art.119.3 LGT *"configura un presupuesto normativo estrictamente centrado en el plazo para el ejercicio de las opciones tributarias, así como en el efecto de su ejercicio"*<sup>11</sup>, de tal forma que la calificación de la compensación de BINs como opción presenta especial importancia en su proyección sobre los plazos en la medida en que estos adquieren *"verdadera trascendencia sustantiva y dejarían de ser meros requisitos formales"*<sup>12</sup>. Esta trascendencia fue puesta de manifiesto por el propio TEAC cuando señalaba en resolución de 14 de febrero de 2019 (al hilo de la libertad de amortización) que: *"estamos ante una opción (art. 119.3) para aquellas figuras cuyo ejercicio quede bajo lo dispuesto en el art. 119.3 de la Ley 58/2003 o ante un derecho (art. 120.3) si su posible ejercicio está amparado por lo recogido en el art. 120.3"*, razonamiento que debe ser entendido como una "vinculación" entre los conceptos de naturaleza jurídica y ejercicio y no como "subordinación" del primero al segundo (es decir, la naturaleza jurídica venga condicionada por la forma de ejercicio del derecho), si no se quiere caer en una suerte de razonamiento jurídico invertido o predeterminado por el resultado en la configuración de las figuras tributarias que no resulta deseable.

9 Para un análisis en detalle de la Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021 puede consultarse Cordero González, E.M., "La compensación de BINs es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT", *Contabilidad y Tributación*, n. 467, CEF, 2022, pp. 112-124.

10 Vid. por todos Juan Lozano, A., "Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT)", *op. cit.*, marginal 210 y siguientes.

11 Juan Lozano, A., "Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT)", *op. cit.*, marginal 112.

12 García Novoa, C., "El tribunal supremo se pronuncia: la aplicación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria", *Taxlandia*, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-tribunal-supremo-se-pronuncia-la-aplicacion-de-bases-imponibles-negativas-no-es-una-opcion-tributaria> (último acceso 15 de mayo de 2022).

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

Pues bien, tal y como hemos adelantado, resulta necesario señalar cuáles son los elementos estructurales de una opción tributaria como paso previo a calificar como tales a los distintos supuestos contemplados en la normativa tributaria y, en especial, al supuesto de compensación de BINs. La respuesta ofrecida por el TS en la sentencia de 30 de noviembre de 2021, es necesario ponerlo de manifiesto, parte de un concepto de opción tributaria ya delimitada en sus contornos por cuanto se refiere a las opciones del art. 119.3 LGT, es decir, a aquellas *“opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración”*, siendo dos las circunstancias que deben producirse para poder entender que estamos en el ámbito de este precepto (FD Tercero):

- *“que esa “normativa tributaria” identifique que, una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente, es una verdadera “opción tributaria” y,*
- *que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración”.*

A partir de estos parámetros que delimitan las opciones tributarias del art. 119.3 LGT, el TS entiende que deben concurrir dos requisitos, objetivo y volitivo, para estar ante una opción tributaria del mencionado precepto:

- El elemento de carácter objetivo: *“consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes”;*
- El elemento de carácter volitivo: *“consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación”<sup>13</sup>.*

Ambos requisitos, señala el Alto Tribunal, no resultan ajenos a la propia configuración de las opciones señalada por el propio TEAC en alguna de sus resoluciones. Así, la sentencia del TS de noviembre de 2021 hace hincapié en dos resoluciones del órgano administrativo de carácter revisor en las que se pone de relieve la importancia de que exista una manifestación de voluntad exteriorizada cuando se ejercita una opción<sup>14</sup> y de que se ofrezcan dos normativas distintas aplicables para estar ante un supuesto de opción<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> Ejemplos de opciones tributarias con encaje en el art. 119.3 LGT serían, en opinión del TS *la opción por la tributación conjunta (arts. 83) o la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art 93), la elección del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (art. 48 LIS) o la aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 61 LIS) o la aplicación del régimen especial del grupo de entidades en IVA (art 163 quinquies).*

<sup>14</sup> Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2008 (res. 3277/2006): *“Pese a la inexistencia de una regulación de alcance general, si puede afirmarse la necesidad de que toda opción que corresponda ejercer al contribuyente (...) debe ser exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza, que haga posible el conocimiento de su existencia por los terceros a quienes pueda afectar, de manera que la forma en la que se ejercite no es intrascendente” (FD Cuarto).*

<sup>15</sup> Resolución del TEAC de 16 de octubre de 2018 (res. 7330/2016): *“En nuestro derecho tributario, siempre que el legislador concede al contribuyente la posibilidad de optar ante un mismo hecho imponible por dos normativas de aplicación del tributo distintas, nos encontramos ante el supuesto de la opción a la que se refiere el art 119 de la LGT” (FD Segundo).*

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

Pues bien, con respecto al elemento objetivo, el TS considera que no cabe hablar de opción tributaria *"cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes"* (FD Tercero). Y, como acertadamente señala Juan Lozano, no cabe extender ni el concepto de opción ni la aplicación del art. 119.3 LGT a *"aquellos casos en los que la aplicación de una normativa que «beneficia» al obligado tributario no es resultado de la elección entre distintas alternativas sino de la mera comprobación objetiva de los requisitos para su aplicación"*<sup>16</sup>.

Y, por lo que se refiere al elemento volitivo, deja claro que el ejercicio, la solicitud o la renuncia a una opción puede ser expresa o tácita, pero en todo caso debe ser inequívoca:

*"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, sin perjuicio del ejercicio tácito de la opción cuando se desprende de forma inequívoca y concluyente la voluntad de elección (sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 5692/2017 ECLI:ES:TS:2020:1102). Como hemos, visto, no cabe presumir la elección o voluntad del contribuyente desde el momento que el ejercicio de toda opción ha de ser expresa o tácita pero inequívoca"* (FD Tercero).

Por todo ello, el TS considera, en primer lugar, que la doctrina del TEAC en general responde a una *"noción amplia"* del concepto de opción y, en segundo lugar, que la contenida en la resolución del TEAC 4 de abril de 2017 (*res. 1510/2013*) acoge una interpretación *"injustificadamente expansiva"* del art. 119.3 LGT en lo que se refiere a la compensación de BINs en autoliquidaciones presentadas fuera de plazo (FD Tercero).

Una vez que el TS diseccionó los elementos de la opción tributaria del art. 119.3 LGT se centra explicitar las razones por las que la compensación de BINs presenta una doble dimensión de derecho autónomo y vehículo para hacer efectivo el principio de capacidad económica ya que, señala García Novoa *"lo que no puede reconducirse al régimen de opciones es el ejercicio de una facultad cuya privación puede atentar contra principios esenciales"*<sup>17</sup>. La configuración de la compensación de BINs como derecho garantiza, tal y como establece la sentencia mencionada, *"que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes"*, de tal forma que *"constituye un elemento de cuantificación de la base imponible"* (FD Cuarto).

La configuración de la compensación de BINs como derecho autónomo supone cierta libertad del contribuyente para decidir sobre el mismo, pero de ello no se

<sup>16</sup> Juan Lozano, A., "Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT)", *op. cit.*, marginal 1040.

<sup>17</sup> García Novoa, C., "El tribunal supremo se pronuncia: la aplicación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria", Taxlandia, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-tribunal-supremo-se-pronuncia-la-aplicacion-de-bases-imponibles-negativas-no-es-una-opcion-tributaria> (último acceso 18 de mayo de 2022).

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

deriva que, en todo caso, haya que reconocer un ejercicio ilimitado del derecho, sino que se trata de una garantía que implica que cualquier límite o condición al que se quiera someter debe ser contemplado por la ley y respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, pero lo que sí excluye es que este derecho "pueda resultar cercenado por la vía oblicua de someterlo al régimen de opciones fiscales"<sup>18</sup>. La libertad en su ejercicio y la exigencia de previsión normativa expresa para cualquier condición a la que se quiera someter su ejercicio son expresamente contempladas por el TS en la sentencia de 30 de noviembre de 2021 cuando señala que "el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él. Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley", lo que supone que no resulta posible "impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea" (FD Cuarto)<sup>19</sup>.

Y así lo recoge ya el TEAC en la Resolución de 25 de febrero de 2022 (R.G. 8725/2021) en la que ha procedido a asumir el criterio sentado por el TS, anulando en consecuencia el criterio sostenido en sus anteriores resoluciones de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013), 9 de abril de 2019 (RG 3285-2018), 14 de mayo de 2019 (R.G.6054-2017), 22 de julio de 2021 (R.G. 2098-2020), 22 de septiembre de 2021 (R.G. 25-2020), 16 de enero de 2019 (R.G. 6356/2015) y 22 de julio de 2021 (R.G. 4223/2019).

Por su parte, la AEAT en un texto, ciertamente sin valor jurídico, pero sí informativo introduce una precisión no exenta de defectos al considerar que la compensación de BINs no es un derecho autónomo. Reconoce la condición de derecho, pero niega el carácter de autónomo al sostener que es un derecho cuyo reconocimiento está ligado a la presentación de una autoliquidación o de una liquidación administrativa. Así, en la página web de la AEAT puede leerse que la pregunta ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la posibilidad que tiene el contribuyente de compensarse bases imponibles negativas? recibe la siguiente respuesta: "La posibilidad de compensar bases imponibles negativas con las rentas positivas de periodos impositivos que concluyan en los años posteriores que la LIS establece para ello, no es un derecho autónomo del contribuyente, es decir, no se reconoce al contribuyente de forma independiente, sino que se le reconoce en la medida en que el contribuyente, como consecuencia del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y de la aplicación de la normativa tributaria, autoliquida o le liquidan su

18 García Novoa, C., "El tribunal supremo se pronuncia: la aplicación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria", *op. cit.*, (último acceso 18 de mayo de 2022).

19 En este sentido algunos TEAR (Cantabria, Valencia) ya habían puesto de manifiesto que cuando estemos ante derechos cabe su ejercicio mientras no prescriba o caduque, lo que supone admitir la rectificación de la autoliquidación o su ejercicio en el marco de una regularización tributaria. Así se reconoce, por ejemplo, en la Resolución del TEAR de Valencia de 21 de diciembre de 2015 (citada en resolución TEAC de 14 de febrero de 2019 –RG 1524/2017–): "El ejercicio de la opción si está sometido a un plazo riguroso, teniendo carácter irrevocable una vez expirado el plazo de declaración, conforme al artículo 119.3. En cambio, un derecho puede no ejercitarse, sin que el no ejercicio entrañe la pérdida o renuncia del derecho; y, cuando el sujeto pasivo pudo ejercitar una facultad o un derecho y no lo hizo, puede a posteriori, mientras no se haya producido la prescripción o la caducidad del derecho, ejercitarlo, instando la rectificación de su autoliquidación en los términos del artículo 120 de la LGT o, como en el presente caso, ante una determinada propuesta de regularización por parte de la Administración tributaria".

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

*deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. Así se extrae de la propia dicción del artículo 26 de la LIS al señalar que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas, es decir, no existe un derecho autónomo a la compensación de bases imponibles negativas sino que existe una facultad, derivada de la relación jurídico-tributaria existente entre la Administración Tributaria y el contribuyente y atribuida por la Ley, para poder compensar bases imponibles negativas con el sometimiento a los requisitos exigidos por la misma pero en ningún precepto se reconoce un derecho autónomo a tal compensación”<sup>20</sup>.*

De nuevo, entiendo, debe diferenciarse entre el derecho y el ejercicio del derecho.

Más allá de las consecuencias que la mencionada doctrina legal suponen para la configuración del régimen jurídico de la compensación de BINS, lo cierto es que el pronunciamiento del TS puede presentar una importante vis expansiva, como señala Cordero González, en lo relativo a los requisitos que deben concurrir para calificar una figura como opción tributaria al permitir someter al mismo prisma interpretativo otros supuestos hasta ahora calificados como opciones tributarias<sup>21</sup>.

Eso sí, y aunque se trate de una cuestión técnica, en mi opinión no debe olvidarse que la configuración del recurso de casación contencioso desde la reforma del año 2015 hace necesario diferenciar, dentro de los fundamentos de derecho de las sentencias del TS entre aquellos argumentos jurídicos contenidos en los distintos fundamentos y los que, de estos, finalmente conforman la fijación de doctrina legal que se ofrece como respuesta a la cuestión que presentaba interés casacional. Parece claro que, aquello que conforma la doctrina legal de una sentencia, en la medida en que realiza una interpretación general de un precepto del ordenamiento jurídico no requiere de posterior pronunciamiento en el mismo sentido (efecto que se producía en el anterior recurso de casación en interés de la ley), pero mayores dudas existen respecto de la exigencia o no de los requisitos del art. 1.6 del Código Civil (reiteración de pronunciamientos, al menos dos) para la consideración como jurisprudencia respecto del resto de argumentaciones jurídicas. Bien es verdad que esta es una cuestión que, en el caso que nos ocupa, no presentaría problema alguno en la medida en que son ya tres los pronunciamientos en el mismo sentido (sentencias de 30 de noviembre, 2 y 3 de diciembre de 2021).

Queda por ver que sucederá con la norma foral. Cierto es que la “doctrina legal” fijada por el TS no resulta aplicable directamente en la medida en que en el ámbito foral la configuración como opción tributaria de la figura de la compensación de BINS se realiza de forma expresa en la ley. Pero a partir de ahí, se abren una serie de interrogantes como determinar si resulta posible recurrir la norma foral por considerar que la concepción como opción tributaria no se adecuaba a los requisi-

<sup>20</sup> Así figura en la página de la AEAT: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/que-base-imponible-se-determina-sociedades/compensacion-bases-imponibles-negativas.html?faqId=38e1b5abd2705710VgnVCM100000dc381e0aRCRD> (último acceso 26 de mayo de 2022).

<sup>21</sup> Cordero González, E.M., “La compensación de BINS es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT”, *op. cit.*, p. 118 y p. 121.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

tos establecidos por la jurisprudencia del TS como elementos configuradores de esta figura, o si es posible que la compensación de BINs tenga distinta naturaleza jurídica en nuestro ordenamiento estatal y foral, o si la legislación foral que regula la compensación de BINs podría vulnerar el principio de capacidad económica abriendo la vía para su impugnación por razones de constitucionalidad. Baste decir que considero poco deseable desde el punto de vista de un ordenamiento jurídico que una misma figura, la compensación de BINs en el Impuesto sobre Sociedades, pueda tener distinta naturaleza jurídica en función de la aplicación foral o estatal de la norma.

En todo caso, establecido en el ámbito estatal el carácter de derecho autónomo de la compensación de BINs por no reunir los dos elementos (objetivo y volitivo) exigidos por el TS para considerar que estamos ante una opción tributaria, automáticamente saltan al escenario dos de los efectos que se unían a la figura de la opción: (i) el necesario ejercicio en plazo y (ii) la irrevocabilidad de su ejercicio (o de su no ejercicio), debiendo determinar si en alguna medida se mantiene su aplicación. A ellas nos referimos a continuación.

#### **4. LA PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN CON BINs**

En el análisis del ejercicio del derecho o de la opción a compensar BINs existe una serie de ideas que, en mi opinión, deben operar como premisas o puntos de partida en la medida en que permiten aquilatar el marco en el que debe ser analizada la cuestión.

En primer lugar, entiendo que debe partirse de la separación entre el nacimiento del derecho y el ejercicio de este. De forma muy sencilla y en cierta medida simplista, pero clarificadora, el nacimiento del derecho a compensar BINs está vinculado a la generación de esas BINs y, en consecuencia, al ejercicio fiscal en el que estas se producen mientras que el ejercicio del derecho se proyecta por encima del ejercicio fiscal en el que se generan, pudiendo alcanzar uno o varios periodos impositivos posteriores sin que exista límite temporal a su ejercicio mientras queden bases negativas pendientes. De esta forma, la compensación de BINs como elemento de cuantificación de la base imponible del IS opera en cada uno de los ejercicios o periodos impositivos en los que se quiera aplicar, de tal forma que habiendo bases imponibles negativas corresponde al contribuyente decidir si quiere compensarlas en ese ejercicio (pasando estas a formar parte de los elementos de cuantificación de la base imponible) o si prefiere no hacerlo (en cuyo caso, existirían las bases negativas, pero no operarían como elemento de cuantificación de la base imponible de ese año). Y esto debe tener proyección también sobre el principio de capacidad económica, que se considera fundamento de la figura de la compensación, pues debe ser entendido en un plano global que supere no solo la vinculación al año en que se generan las BINs (manifestación directa de la ausencia de capacidad económica por la sociedad en ese ejercicio) sino a cualquier

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

otro, tanto aquel en el que se decida compensar BINs (buscando el gravamen de una capacidad económica real y no meramente rentas contables) como aquel otro en el que no se compense a pesar de existir BINs (por ejemplo, porque prefiera hacer uso preferente de otros créditos fiscales con un menor plazo de ejercicio). De no ser así, una interpretación rígida del principio de capacidad económica llevaría a tener que proceder a la compensación de BINs en todos los ejercicios en que hubiese rentas positivas para proceder a hacer efectivo dicho principio constitucional, eliminando la posibilidad de no hacerlo. Es por eso que, si bien es cierto que la compensación de BINs sirve para hacer efectivo el principio de capacidad económica, este debe entenderse en un marco temporal más amplio que el del ejercicio fiscal, dando así cabida a la voluntad del contribuyente de lograr la mayor optimización fiscal, lo cual no está prohibido por el ordenamiento jurídico, siempre y cuando no se incurra en fraude fiscal o abuso de derecho.

Y siendo así, también debe admitirse que las limitaciones en el ejercicio del derecho no tienen por qué suponer en todo caso una vulneración del principio de capacidad económica. La vulneración se podrá producir tanto por razones sustantivas (cuando, por ejemplo, la regulación normativa impida el ejercicio del derecho a compensar de forma tal que suponga una anulación del mismo) o formales (cuando la prohibición de ejercicio del derecho no está prevista legalmente y se pretende deducir vía interpretativa por parte de los órganos administrativos sin una base normativa clara), pero muchas más dudas surgen si los límites al ejercicio del derecho son consecuencia de una previsión legal expresa, no vulneran principios constitucionales y el derecho no fue ejercido de forma voluntaria, expresa o inequívoca o fue ejercido de una determinada forma.

En segundo lugar, también debe separarse la cuestión relativa a los límites al ejercicio del derecho de la de los límites a la modificación del derecho ejercido. En el primer caso, es decir dentro de los límites al ejercicio del derecho, se situaría la cuestión relativa a si resulta posible una compensación de BINs cuando la presentación de la autoliquidación es extemporánea mientras que, en el segundo, y a ello nos referiremos en el siguiente apartado, la pregunta que debemos realizarnos es si, como derecho o como opción, pueden establecerse límites en la norma a la modificación/rectificación de un derecho ya ejercido o una opción ya efectuada o, por el contrario, pueden ambos modificarse libremente por el obligado tributario, o, finalmente, si puede limitarse solo en el caso de las opciones, pero no en el de los derechos.

Volviendo al primero de los interrogantes, la imposibilidad de limitar el ejercicio del derecho a compensar BINs al plazo de declaración (autoliquidación) ya tiene, hoy en día, una respuesta en nuestro ordenamiento jurídico. O, para ser más precisos, tiene dos respuestas. En el ámbito estatal la respuesta es afirmativa desde que así lo ha establecido el TS en la sentencia de 30 de noviembre de 2021 partiendo de la configuración como derecho autónomo de las BINs y, en el ámbito foral, la solución es la opuesta, no resulta posible dicha compensación de BINs fuera de plazo, por cuanto existe una previsión normativa expresa.

“Como hemos señalado, es necesario diferenciar entre los supuestos de no ejercicio de la opción en el plazo de presentación de la autoliquidación y aquellos en

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

los que se realiza una rectificación fuera de ese plazo de una opción sí ejercitada en plazo.

Hasta el pronunciamiento del Tribunal Supremo arriba mencionado (y posteriores de 2 y 3 de diciembre de 2021) se venía negando la posibilidad de compensar bases imponibles negativas cuando se llevaba a cabo en una autoliquidación presentada extemporáneamente sobre la base de una interpretación de doble grado: (i) calificar, vía interpretativa, que la compensación de BINs era una opción tributaria y (ii) considerar que la no presentación de una autoliquidación en plazo equivalía a una renuncia tácita al ejercicio del derecho de opción.

En efecto, la Administración tributaria calificaba la compensación de BINs como un supuesto de opción tributaria a ejercitar con la presentación de la declaración lo que suponía que debía aplicarse el art. 119.3 LGT que 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 ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”*. Por lo tanto, no habiéndose producido la presentación de la autoliquidación en plazo se entendía que tácitamente se había renunciado a la compensación de BINs y, en consecuencia, cualquier presentación fuera de plazo de la autoliquidación ya no podía variar la opción realizada por el contribuyente (aunque fuera de forma tácita).

Sin embargo, como ya hemos visto, el TS ha rechazado la configuración de la compensación de BINs como supuesto de opción tributaria y ha señalado su condición de derecho autónomo. La primera consecuencia que se derivó de esta calificación fue la de declarar la inaplicabilidad del art. 119.3 de la LGT. Estando en presencia de un derecho, su ejercicio no puede cercenarse o prohibirse por el hecho de no haberse presentado extemporáneamente la declaración en la que se debe hacer constar dicho ejercicio<sup>22</sup>, salvo que así se hubiese establecido por ley. La imposibilidad de compensar BINs en autoliquidaciones extemporáneas suponía, en palabras de Cordero González, *“sujetar el ejercicio de este derecho en cada periodo a un plazo no previsto en la normativa tributaria, en contra del principio de proporcionalidad”* trasladando la sanción por no declarar en tiempo a la imposibilidad de ejercicio del derecho *“con gran incidencia sobre el principio de capacidad económica”*<sup>23</sup>.

Siendo así, la sentencia deja claro que la presentación extemporánea de una autoliquidación *“podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora”*, pero en ningún caso podrá suponer *“la prohibición de ejercitar los derechos que*

<sup>22</sup> Señala el TS en la sentencia de 30 de noviembre de 2021 que *“el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho”* (FD Cuarto).

<sup>23</sup> Cordero, González, E.M., *“La compensación de BINS es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT”*, op. cit., p. 119.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

*el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios"* (FD Cuarto), razón por la cual el TS fija la siguiente doctrina legal: *"En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT"* (FD Quinto).

De todo lo señalado parece deducirse que tratándose de un derecho el elemento de vinculación relevante no es tanto el plazo (el de presentación de autoliquidación o declaración) como el acto y documento que lo recoge (la autoliquidación o liquidación). No podremos entender, ni expresa ni tácitamente que ha habido un ejercicio (o no ejercicio) del derecho mientras no exista una autoliquidación o liquidación a través de la cual pueda manifestar el contribuyente su decisión sobre compensar o no BINs. Hasta ese momento no hay ejercicio del derecho.

A partir de la presentación temporánea o extemporánea de la autoliquidación ya estaremos en condiciones de comprobar si el contribuyente ha ejercido o no el derecho, abriéndose entonces un nuevo interrogante que es el relativo a la revocabilidad o irrevocabilidad del ejercicio (o no ejercicio) de dicho derecho.

Esta distinción adquiere importancia, en mi opinión, cuando sometamos el análisis de una regulación normativa al canon de los principios constitucionales y, en especial, al principio de capacidad económica. Cuando se argumenta que la compensación de BINs está estrechamente vinculada con este principio (lo cual nadie discute) y, por lo tanto, las limitaciones que afecten a este derecho pueden derivar en una contravención del texto constitucional, considero que debe ser objeto de matización, pues este principio opera, en mi opinión, con distinta intensidad cuando lo que existe es un límite al ejercicio del derecho (donde el principio se puede ver más fácilmente conculcado) que cuando el límite opera sobre la modificación de un derecho ya ejercido (en cuyo ámbito la incidencia de este principio puede no ser tan directa).

Finalmente, con posterioridad a la doctrina del TS que resuelve la cuestión en el ámbito estatal, surge nuevamente la duda de qué sucede con las sociedades sometidas al régimen foral en el que la calificación como opción tributaria del art. 119.3 LGT no es una cuestión interpretativa, sino que se recoge expresamente en la ley, y habiendo declarado también expresamente vía normativa (art. 49 norma foral del IS de Álava) y/o interpretativa (sentencia del TSJ del País Vasco de 5 de julio de 2021 (rec. núm. 733/2020) que no resulta posible compensación del BINs en autoliquidaciones presentadas extemporáneamente.

Si aplicamos el razonamiento arriba expuesto debería analizarse la norma foral y comprobar si el ejercicio de la opción de compensación de BINs se somete a límites que puedan resultar incompatibles con el principio de capacidad económica. De aplicar el mismo canon que en el ámbito estatal habría que concluir que la imposibilidad de compensar BINs en una autoliquidación presentada extemporáneamente es un límite directo al ejercicio de esta opción y, por lo tanto, con gran incidencia sobre el principio mencionado, cuando además se entiende que

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

la no presentación supone una elección tácita de la alternativa por defecto (no compensación de BINs).

## 5. EL EJERCICIO DEL DERECHO O DE LA OPCIÓN Y SU REVOCABILIDAD

La segunda de las cuestiones que señalábamos en el apartado anterior era la referida a si ejercido un derecho resulta posible establecer su irrevocabilidad. Una vez más el TS da respuesta al interrogante en la sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021 cuando señala que *"la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él. Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea"* (FD Cuarto).

La lectura de este fragmento nos permite afirmar que el Alto Tribunal establece tres afirmaciones distintas entorno al ejercicio del derecho a compensar BINs y sus límites (señaladas respecto de la situación de autoliquidación extemporánea, pero susceptibles de generalización):

- (i) Como derecho autónomo, este puede ejercerse, no ejercerse o renunciar al ejercido.
- (ii) Pueden existir restricciones o limitaciones en el ejercicio del derecho, pero de existir, éstas deben venir de la mano de una expresa previsión legal.
- (iii) No resulta admisible la limitación del ejercicio del derecho por vía interpretativa.

Y precisamente son estas ideas las que deben estar presentes al referirnos a la rectificación de las autoliquidaciones o liquidaciones en las que se contengan BINs y la revocabilidad o irrevocabilidad de estas.

El punto de partida de esta cuestión estuvo vinculado al art. 119.3 LGT al encuadrar la compensación de BINs dentro de los supuestos de opción tributaria. El mencionado precepto establece la regla general de la irrevocabilidad de las opciones tributarias una vez finalizado el plazo de presentación de la liquidación o autoliquidación y ello por *"razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes"* (FD Tercero de la Sentencia del TS de 18 de mayo de 2020, (rec. cas. núm. 5692/2017).

Sin embargo, la regla general de la irrevocabilidad de las opciones tributarias con base en el art. 119.3 LGT se ha visto rechazada en distintos casos de tal forma que actualmente esta cuestión es el resultado de las modificaciones que vía normativa, judicial y administrativa se han ido produciendo a lo largo de estos años y que han supuesto un paulatino reconocimiento de situaciones en las que cabría rectificar las BINs, incluso en su configuración como opción tributaria.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

La posición inicial que partía de una aplicación literal del art. 119.3 de la LGT suponía rechazar la rectificación de BINS una vez finalizado el periodo voluntario de presentación de autoliquidación ni por solicitud de rectificación ni en el marco de un procedimiento de comprobación<sup>24</sup>. Por lo tanto, sí cabía la rectificación dentro del plazo de declaración, por lo que ningún problema se planteaba si un contribuyente presentaba una autoliquidación sin compensar BINS o compensando una cantidad inferior a la máxima y, antes de que finalizase el plazo de declaración-autoliquidación, presentaba rectificación de autoliquidación en la que procedía a una mayor compensación de BINS.

A partir de esta interpretación literal de la norma, los problemas surgían cuando el ejercicio o la modificación de la opción se pretendían aprovechar fuera del plazo de declaración del impuesto.

La primera modulación de la regla general de irrevocabilidad vino de la mano de la introducción del apartado 4 del artículo 119 LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que permitía que en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos (comprobación o investigación) se pudiesen aplicar en la liquidación resultante todas las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación. Eso sí, se impedía una vez iniciado el procedimiento la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación con la finalidad de modificar las cantidades pendientes de compensación.

El TEAC en Resolución de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013) había establecido distintas respuestas en atención a las circunstancias concurrentes a la hora de aplicar BINS:

- Primera situación: Contribuyente que hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. El TEAC entiende que, en este caso, no ha habido ejercicio de la opción al no haber base imponible positiva con la que compensar. En este caso es posible optar posteriormente a través de la rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, o bien solicitando su aplicación en el marco de un procedimiento de comprobación.
- Segunda situación: Contribuyente que se deduce hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en atención a la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. El TEAC entiende que habiendo deducido el máximo que podía, en el supuesto de un posterior incremento de la base (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) el contribuyente podrá compensarse hasta el máximo que le permita la nueva base imponible del ejercicio autoliquidado y dentro de los límites del art. 119.4 LGT.

---

<sup>24</sup> De esta manera, señala García Novoa que la calificación de la compensación de BINS como opción tributaria entraba en conflicto con el principio de regularización íntegra, *"ya que el obligado tributario no podía ofrecer bases que no había aplicado o no había agotado en el momento de formalizar la autoliquidación objeto de comprobación"*; "El tribunal supremo se pronuncia: la aplicación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria", *op. cit.*, (último acceso 18 de mayo de 2022).

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

- Tercera situación: Contribuyente que no aprovecha o no lo hace al máximo la cantidad de BINs susceptibles de compensación en un ejercicio, autoliquidando sin compensar o compensando por importe inferior al permitido. En este caso entiende el TEAC que la opción del contribuyente por los importes consignados en su autoliquidación no podrá modificarse una vez finalizado el plazo de autoliquidación, ni vía rectificación de la autoliquidación ni mediante la solicitud de compensación en el marco de un procedimiento de comprobación.
- Cuarta situación: Contribuyente que presenta extemporáneamente la autoliquidación que contiene la compensación de BINs. Supuesto en el que el TEAC (entendiendo que al no autoliquidar en plazo renunció al ejercicio de la opción) ha rechazado la posibilidad de que el contribuyente pueda rectificar su opción mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea o en el seno de un procedimiento de comprobación. Supuesto al que nos hemos referido en el apartado anterior.

Es decir, la opción tributaria expresada en la autoliquidación era revocable bien cuando se rectificaba dentro del plazo de declaración, o bien cuando en plazo no había inicialmente base positiva para compensar o había base positiva y se había compensado al máximo permitido, pero, con posterioridad a la finalización del plazo de autoliquidación se producía un aumento de la base imponible del ejercicio. Por el contrario, no era revocable una vez finalizado el plazo de declaración cuando el contribuyente no había compensado al máximo que resultaba posible ni cuando la autoliquidación se presentaba extemporáneamente.

Posteriormente, el propio TEAC matizó su criterio e introdujo otras excepciones a la irrevocabilidad de la opción en algunas situaciones concretas como sucedió, por ejemplo, con la Resolución de 16 enero 2019 (RG 6356/2015) para aquellos casos en los que hubiese un cambio de situación por actuación improcedente de la Administración. Este cambio en la situación permitía abrir de nuevo la posibilidad al contribuyente para modificar la opción en su día realizada, pero solo en la parte que se correspondiese con las BINs que habían surgido de la anulación de la actuación de la Administración, pero no sobre las que ya había optado.

En cuanto al reconocimiento por parte de los órganos judiciales de la posibilidad de rectificación de autoliquidaciones para compensar BINs podemos comprobar como esta apertura ha venido bien de la calificación de esta figura como derecho y, por lo tanto, la inaplicabilidad del art. 119.3 LGT [STSJ Valencia de 25 de mayo de 2020 (rec. núm. 1339/2018; STSJ Cataluña de 19 de junio de 2020 (rec. núm. 1379/20199)], bien de considerar que, a pesar de estar configurada como opción tributaria, estamos ante un problema de rectificación de autoliquidaciones y, en consecuencia, sometido a la aplicación del art. 120.3 LGT (SAN de 11 de diciembre de 2020, rec. núm. 439/2017)<sup>25</sup> o bien de limitar la aplicación del art. 119.3

<sup>25</sup> Al margen del sentido del fallo señalan Menéndez Moreno, Álvarez Barbeito y Cordero González que resulta discutible el argumento de la AN de considerar que el art. 119.3 LGT solo es aplicable a las declaraciones tributarias mientras que las autoliquidaciones se rigen por lo previsto en el art. 120.3 LGT en la medida en que la autoliquidación es en cierta medida una modalidad de declaración y, por lo tanto, no son conceptos excluyentes entre sí; Menéndez Moreno, A., "Derechos y opcio-

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

LGT a la rectificación de autoliquidaciones presentadas, pero excluyendo de su ámbito a las autoliquidaciones extemporáneas que recogen BINs [STSJ Cantabria de 11 de mayo de 2020 (rec. num. 267/2019)]<sup>26</sup>.

Finalmente, el Tribunal Supremo también fue abriendo paso a las situaciones de revocabilidad de algunos supuestos de opciones tributarias en sentencias anteriores a la Sentencia de 30 de noviembre de 2021, y lo hizo para situaciones en las que había habido una comprobación administrativa y se había producido una modificación sustancial de las condiciones.

Así, en sentencia de 22 de noviembre de 2017 (nº rec.2654/2016), el TS señaló que el incremento de rentas declaradas como consecuencia de una comprobación tributaria genera una nueva situación para el obligado tributario de forma tal que el cambio sustancial de circunstancias determina que *“la regularización plasmada en la liquidación litigiosa debe conllevar para el contribuyente al que va dirigida (la entidad recurrente) todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria que para él resulta de dicha liquidación practicada como consecuencia de una actividad inspectora.”* (FD Sexto). Y en las sentencias de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. núm. 6189/2017) y de 24 de marzo de 2021 (recs. núms. 327/2019 y 4648/2018) reconoció la posibilidad de rectificar la opción original cuando, en el marco de un procedimiento de inspección<sup>27</sup>, se hubiese producido una modificación en el régimen sustantivo aplicable y sin que hubiese indicios de infracción por el contribuyente<sup>28</sup>.

---

nes en materia tributaria (I). En los pronunciamientos de nuestra jurisprudencia”, *Editorial, Quincena Fiscal*, n.9, 2022, p. 6; Álvarez Barbeito, P., “Rectificación extemporánea de una autoliquidación para compensar bases imponibles negativas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 457, 2021, pp. 119. Cordero González, E.Mª., “Compensación de bases imponibles negativas y rectificación de opciones tributarias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 461-462, 2021, p.82.

26 Los distintos argumentos ofrecidos por los Tribunales, en especial los TSJ y Audiencia Nacional, para admitir la rectificación de liquidaciones para compensar BINs son señalados por Álvarez Barbeito, P., “Rectificación extemporánea de una autoliquidación para compensar bases imponibles negativas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 457, 2021, pp. 120 y 121. Si bien, algunos tribunales mantuvieron la calificación como opción de la compensación de BINs, Cordero González, E.Mª., “Compensación de bases imponibles negativas y rectificación de opciones tributarias”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 461-462, 2021, p.78.

27 Este reconocimiento jurisprudencial supone, en opinión de Cordero González, una interpretación de la legislación estatal en línea con lo previsto en los ordenamientos forales; Cordero González, E.Mª., “Compensación de bases imponibles negativas y rectificación de opciones tributarias”, *op. cit.*, p. 83.

28 En estos casos Juan Lozano entiende que *“resulta cuando menos conveniente, sino necesario, establecer un límite intrínseco a los efectos del artículo 119.3 LGT cuando de su interpretación literal y acrítica puede resultar una infracción del principio de capacidad económica –entendido en este caso como criterio de justicia vertebrador del régimen sustantivo en que se sustenta la liquidación final– y una denegación de los distintos derechos de opción que alberga el régimen sustantivo hasta el que se ha trasladado la determinación del gravamen. Porque esto es lo que puede ocurrir cuando termina por liquidarse un gravamen en aplicación de una normativa sustantiva cuya aplicación se encuentra apriorísticamente condicionada por los efectos de una opción inserta en una normativa sustantiva distinta en cuya valoración fue inicialmente formado el consentimiento inherente a su ejercicio manifestado con la presentación de la declaración o autoliquidación en plazo reglamentario, máxime cuando no se ha considerado sancionable la conducta del obligado tributario”*, Juan Lozano, A.Mª., “De nuevo sobre las opciones tributarias: los límites del artículo 119.3 LGT y el principio de capacidad económica; aspectos pendientes en la jurisprudencia”, Tribuna de 6/11/2017, <https://elderecho.com/de-nuevo-sobre-las-opciones-tributarias-los-limites-del-articulo-119-3-lgt-y-el-principio-de-capacidad-economica-aspectos-pendientes-en-la-jurisprudencia> (último acceso 26 de mayo de 2022).

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

Finalmente, la Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021 enjuicia directamente la naturaleza jurídica de la compensación de BINs y rechaza, como hemos visto, su consideración como supuesto de opción tributaria llevando la figura al campo de los derechos. Este pronunciamiento da cobertura, para autores como Cordero González, para poder proyectar sus efectos sobre las distintas situaciones contempladas en la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 y poner determinar sus efectos. Entiende la autora que: (i) "será posible solicitar la rectificación de la autoliquidación para incrementar las bases negativas previamente aplicadas" o "para solicitar cambiar la aplicación de BINs por deducciones y viceversa"; (ii) "cabría solicitar la rectificación de la autoliquidación para compensar "nuevas" BINS, aunque estas no deriven de una improcedente actuación de la Administración, sino de su incremento vía rectificación de la autoliquidación del periodo en que se originaron" siempre y cuando no esté prescrito.

Resulta llamativo que la configuración de la compensación de BINs como derecho autónomo ha llevado a admitir, aunque hubiese concluido el plazo de presentación de la autoliquidación, la posibilidad de modificar la BINs aplicadas mediante una rectificación de la autoliquidación, es decir, lo que ya se había reconocido en la normativa foral bajo el paraguas de la opción tributaria. Eso sí, en el ámbito foral opera el límite de la existencia de requerimiento administrativo (art. 128 NF del IS), al igual que en el ámbito estatal el inicio de un procedimiento administrativo impide la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación con la finalidad de modificar las cantidades pendientes de compensación (art. 119.4 LGT).

Con esta afirmación queremos llamar la atención sobre la necesidad de depurar primero los conceptos, figuras o instituciones jurídicas y posteriormente otorgarles un régimen jurídico coherente con su naturaleza. De lo contrario, si acabamos permitiendo que las figuras tributarias sean intercambiables siempre y cuando se regulen los efectos que se quieran anudar a ellas, el resultado será la falta de indefinición normativa de estas figuras (como la opción tributaria), señalada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia; indefinición que aboca a los órganos judiciales, en su labor interpretativa de la norma, a ir introduciendo remiendos en la regulación del régimen jurídico aplicable a una figura jurídica con la finalidad de eliminar las contravenciones con el ordenamiento jurídico y al legislador a actuar con reformas-parche de la ley que van deformando los contornos de las figuras hasta su desnaturalización.

Por otra parte, la inaplicabilidad del art. 119.3 LGT a los supuestos de compensación de BINs y la libre revocabilidad de BINs con el límite de la prescripción debe ser valorada con precaución a la hora de solicitar rectificaciones de autoliquidaciones. Me refiero, por ejemplo, a que el obligado tributario deberá ser consciente de que la rectificación de las autoliquidaciones supone interrumpir la prescripción de los ejercicios que se tocan. Por lo tanto, si yo presento una rectificación de autoliquidación en el año 3, la prescripción volvería a iniciarse y la Administración dispondría de otros 4 años para comprobar esa obligación tributaria.

Además, resulta necesario en mi opinión poner de manifiesto la situación a la que podría conducir un uso ilimitado de la revocabilidad de la compensación de BINs. Para ello podemos visualizar distintos escenarios:

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

- (i) Compensación de BINs cuando hay un procedimiento de comprobación o investigación: en estos casos, parece que la solución seguiría siendo la aplicación del art. 119.4 de la LGT; precepto que, dicho sea de paso, consideramos que debería referirse no a procedimientos de aplicación de los tributos<sup>29</sup> sino más concretamente a procedimientos de comprobación o investigación tributaria por cuanto entre los procedimientos de aplicación de los tributos está, por ejemplo, la presentación de autoliquidaciones con resultado a devolver, lo que supondría que una aplicación literal del art. 119.4 LGT llevaría a que presentada esta autoliquidación ya no cabría la rectificación.
- (ii) Compensación de BINs sin que haya habido un inicio de un procedimiento de comprobación o investigación: en este caso la aplicación del art. 120.3 LGT llevaría a la posibilidad de rectificación de las autoliquidaciones sin más límites que los derivados del plazo de prescripción. Sin embargo, esta posibilidad ilimitada podría situarnos en un escenario también generador de inseguridad jurídica en el que las obligaciones tributarias podrían estar abiertas de forma indefinida. Por ejemplo, pensemos en un contribuyente que tiene BINs pendientes y en el ejercicio fiscal del año 3 decide rectificar la compensación de BINs realizada en el año 2 aumentándola porque, a su vez, ha rectificado la autoliquidación presentada en el año 1 al disminuir las BINs y cambiarlas por deducciones en cuota que no había aplicado. En el año 3 se produce, con la presentación de esa rectificación de las autoliquidaciones de los años 1 y 2, la interrupción de la prescripción de esos ejercicios, lo que significa que la Administración tributaria tendría de plazo para comprobar esas autoliquidaciones hasta el año 7 (en vez del año 5) en el caso de la rectificación del año 1 y hasta el año 7 (en vez del año 6) en el caso de la rectificación de la autoliquidación del año 2. Y, desde el punto de vista del control tributario, supondría que en un plazo de 4 años podría haber no 4 autoliquidaciones del IS (una por ejercicio) sino tantas como rectificaciones de BINs se quisiesen realizar por el obligado tributario.

A mi modo de ver, la posibilidad de rectificar la autoliquidación para modificar BINs en este segundo escenario (cuando no hay procedimiento de comprobación abierto) permite solucionar adecuadamente situaciones en las que bien por errores contables bien por no aplicar bien la norma fiscal (por ejemplo, un beneficio fiscal al que sí tenía derecho y no lo había incluido) se habían computado unas BINs inferiores a las que podría efectivamente compensar y, en consecuencia, se logografía ajustar la tributación de ese ejercicio a su verdadera capacidad económica. Más dudas me surgen cuando esta libertad de rectificación de compensación de BINs se pueda utilizar para “planificar” la tributación de una sociedad durante varios ejercicios (lo cual no solo es legítimo, sino que se encuentra en el fundamento de la propia figura de la compensación de BINs si se pretende ajustar a la capacidad económica de la sociedad), pero dicho proceder puede topar también

---

<sup>29</sup> El art. 83.3 LGT señala que “la aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título”, es decir, los comprendidos en el Título III.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

con otro principio válido como es el de la vinculación a los actos propios; y finalmente sin olvidar que la revocabilidad sin límites podría redundar en un abuso de derecho o generar una situación de inseguridad jurídica a la que la ley podría poner límites para evitar dichas situaciones.

## **6. LA PRESCRIPCIÓN DEL EJERCICIO EN EL QUE SE GENERARON LAS BINS Y SU PROYECCIÓN SOBRE LOS EJERCICIOS NO PRESCRITOS EN LOS QUE SE QUIEREN COMPENSAR**

Como hemos señalado al inicio de estas páginas, la compensación de BINS se caracteriza por suponer una excepción al principio de independencia de ejercicios, y por su proyección ahora ilimitada temporalmente mientras existan bases imponibles pendientes de compensación, lo que supone que pueden incidir, siempre hacia adelante, en las obligaciones tributarias del contribuyente durante varios ejercicios. Y en esta línea, también hemos puesto de manifiesto que resulta necesario diferenciar entre el ejercicio en el que se generan las BINS del ejercicio o ejercicios en los que se quiere compensar esas BINS.

El mantenimiento en el tiempo de este derecho provoca indefectiblemente colisiones con los efectos del paso del tiempo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en especial con el juego de la prescripción respecto de las facultades de la Administración tributaria y de los derechos de los contribuyentes.

Las dos grandes cuestiones que se han planteado respecto de esta problemática han sido: (i) ¿Puede la Administración comprobar bases imponibles de ejercicios prescritos? y (ii) ¿Puede el contribuyente solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en el que se generaron las bases imponibles negativas si está prescrito? A ambas cuestiones ya se han dado respuesta por parte de nuestros órganos judiciales, existiendo pronunciamiento del TS al respecto.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones planteadas, es decir, a si es posible que la Administración compruebe bases imponibles de ejercicios prescritos debemos partir, en primer término, del art. 26 de la LIS y art. 66.bis.2 LGT, en los que se establece el derecho de la Administración a comprobar bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación durante un periodo de 10 años a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del ejercicio en el que se generaron las BINS.

Dicha posibilidad de comprobación fue reconocida por la jurisprudencia como forma de poder dar cumplimiento al *onus probandi* que corresponde a la Administración cuando, ante la presentación de la documentación por parte del contribuyente, esta discute la corrección de las BINS consignadas y lo fue con anterioridad a la introducción del apartado 5 del art. 26 de la LIS y de la reforma del art. 66 bis de la LGT<sup>30</sup> a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Im-

<sup>30</sup> Vid, la nota de la AEAT 8/15 "Nota derecho a comprobar créditos pendientes" sobre cómo operan los límites a la comprobación de BINS de conformidad con lo previsto en el art. 66 bis de la LGT.

*La compensación de bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

puesto sobre Sociedades. Así, en la sentencia del TS de 14 de noviembre de 2013 (rec. cas. núm. 4303/2011) se señalaba que *"la carga queda cumplida por parte del obligado con la exhibición de la documentación indicada, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al ordenamiento jurídico, para lo cual hay que reconocer a aquella, facultades de comprobación, que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos, y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero si a aquél otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación. Y es que no tendría sentido el artículo 23.5 de la LIS, en la redacción aquí aplicable, limitado solo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases impositivas negativas, sino se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conforme con el ordenamiento jurídico"* (FD Sexto)<sup>31</sup>.

Ahora bien, la ampliación del plazo de prescripción de la facultad de comprobación de BINs por parte de la Administración tributaria no supone una ampliación indirecta del plazo de prescripción de la acción para liquidar; es decir, la Administración podrá comprobar la corrección de las BINs en el ejercicio fiscal en el que se originaron siempre y cuando no hayan transcurrido más de 10 años desde el final del plazo de declaración de ese ejercicio de origen, pero una vez comprobadas, cualquier modificación en la cuantía de estas que derive de ese procedimiento tributario de comprobación solo puede tener incidencia sobre los periodos impositivos en los que se hayan compensado BINs que no estén prescritos (es decir, que no hayan transcurrido los 4 años desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación que compensa BINs).

Pero incluso esta posibilidad de comprobación por parte de la Administración puede toparse con el límite del efecto preclusivo que impida trasladar a ejercicios no prescritos modificaciones en BINs cuando el ejercicio de origen fue objeto de regularización. Así lo ha considerado el TS en sentencia de 20 dic de 2017 (rec. cas. núm. 1890/2016) al reconocer que *"aunque es cierto que cabe comprobar en ejercicios no prescritos las bases impositivas negativas derivadas de ejercicios prescritos con los límites que se siguen de la jurisprudencia más reciente, tal facultad (de comprobación) no puede desarrollarse cuando, como es el caso, el ejercicio del que proviene el crédito fiscal ya fue comprobado en su momento por la Administración y está prescrito al inspeccionarse aquellos en los que resultan compensables las citadas bases impositivas negativas"* (FD Quinto).

La doctrina sentada en el este pronunciamiento judicial, si bien se refería a cuotas de IVA, resulta trasladable, como señala Cordero González, a los supuestos de compensación de BINs y supone que, si una liquidación que reducía BINs declara-

---

<sup>31</sup> Sentencia en el que se recogía el criterio sentado en la STS de 6 de noviembre de 2013 (rec. cas. núm. 4319/2011) sobre la carga de la prueba que corresponde al obligado tributario y a la Administración ante situaciones de compensación de BINs.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

das es anulada, su resultado no puede trasladarse a ejercicios posteriores, "lo que establecería una suerte de tiro único en materia de prescripción en la comprobación de estos créditos"<sup>32</sup>.

La segunda de las cuestiones que hemos enunciado en este apartado es la relativa a la posibilidad del contribuyente de solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en el que se generaron las bases imponibles negativas si está prescrito este último, con la finalidad de aprovecharlas mediante la figura de la compensación de BINs en un ejercicio fiscal no prescrito. El principal argumento esgrimido en defensa de esta posibilidad consistía en señalar el plano de igualdad en la que deberían situarse la Administración tributaria y el contribuyente respecto de una misma situación: la modificación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio en el que se generaron las BINs, porque mientras a la Administración se le reconoce un periodo de diez años para comprobar BINs y puede trasladar los efectos a los ejercicios no prescritos, el contribuyente solo dispone de 4 años para solicitar rectificación de BINs y no puede rectificar la autoliquidación de un ejercicio prescrito para proyectar esa modificación sobre los no prescritos.

Esta posibilidad ha sido, sin embargo, rechazada por el Alto Tribunal para quien no resulta posible aflorar bases negativas no declaradas en el período de origen, una vez prescrito este período, pues no existe cobertura normativa que permita avalar esa idea. Así se manifestaba en la sentencia de 22 de julio de 2021 (rec. cas. núm. 1118/2020) recordando que: "*La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extendersele el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto. Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación*" (FD Quinto). En el asunto origen del recurso de casación el contribuyente solicitaba la rectificación de una autoliquidación de un ejercicio no prescrito para compensar BINs que deberían haber formado parte de la base imponible en el ejercicio en que se generaron las BINs pero que no lo fueron y, por lo tanto, requeriría, como paso previo a su compensación, rectificar también la autoliquidación del año de origen; es decir, se solicita la rectificación de un ejercicio no prescrito para incluir BINs, pero sobre la base de que esas BINs proceden de un ejercicio prescrito que habría que rectificar.

<sup>32</sup> Cordero González, E.M<sup>a</sup>., "Límites a la regularización de bases imponibles negativas y saldos por IVA originados en periodos prescritos", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 422, 2018, p. 112.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

### 7. SUSPENSIÓN DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS QUE MINORAN BINS

Una última cuestión que queremos abordar es aquella que se suscita en el ámbito de la suspensión de actos tributarios cuando existiendo una liquidación tributaria que reduce las BINS aplicadas surge el problema de determinar qué sucede con la compensación de BINS en los ejercicios posteriores.

La dificultad con la que nos encontramos, tal y como pone de relieve Delgado Pacheco, es el resultado de combinar la aplicación del principio de ejecutividad de los actos administrativos y de unas normas reguladoras de la suspensión de los actos enfocadas en las consecuencias recaudatorias de la deuda impugnada<sup>33</sup>. Cuando la Administración tributaria inicia un procedimiento de comprobación de una autoliquidación que contenía BINS y del resultado de dicho procedimiento deriva una liquidación tributaria que minorra las BINS, dicha liquidación resulta ejecutiva incluso aunque no sea firme porque el contribuyente decida impugnarla y la consecuencia es, por tanto, que no puede utilizar las BINS.

Si quiere suspender la ejecutividad del acto de liquidación recurrido, la única opción pasa por solicitar su suspensión, lo que nos obliga a acudir a la normativa que reguladora de la ésta. Y el problema es que las medidas de suspensión de las liquidaciones tributarias están pensadas en virtud del tipo de acto, según tenga o no contenido económico, de tal forma que cuando se trata de un acto con contenido económico, las previsiones normativas se centran en señalar los mecanismos para evitar las consecuencias recaudatorias del acto, pero nada se dice de las otras consecuencias no recaudatorias que pueden producirse<sup>34</sup>. Y, respecto de aquellos actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, se establece únicamente que *"el tribunal podrá suspender su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación"* (art. 233 LGT).

La repercusión de la decisión que se adopte reviste especial importancia porque incide de lleno en la posibilidad de compensar BINS en los ejercicios posteriores durante el periodo de reclamación de la liquidación. Si se entiende que se puede producir la suspensión plena del acto recurrido (efectos recaudatorios y extra recaudatorios), el contribuyente podría seguir aplicando cautelarmente las BINS que han sido rectificadas por la Administración. Por el contrario, si se considera que no resulta posible la suspensión plena del acto, el contribuyente no podrá compensar las BINS discutidas ni en el ejercicio objeto de comprobación ni en los siguientes. Obviamente esta decisión tiene incidencia en al menos dos aspectos importantes: (i) sobre la prescripción y (ii) sobre el principio de capacidad eco-

33 Delgado Pacheco, A., "La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas", *Crónica Tributaria*, n. 123, 2007, p. 145.

34 La lectura de los artículos 40 a 47 del RGRVA permite comprobar que, en efecto, se aborda la suspensión desde la perspectiva de las consecuencias recaudatorias derivadas de la suspensión del acto recurrido.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

nómica. Incide en la prescripción en la medida en que la suspensión de la liquidación impugnada interrumpe la prescripción de esa obligación tributaria, pero no de los ejercicios no incluidos en el ámbito de la comprobación, lo que podría provocar que, en el momento en el que finalmente se resuelva el recurso contra la liquidación, si esta es anulada, el contribuyente ya no podrá solicitar la rectificación de las autoliquidaciones para aprovechar las correctas BINs por él declaradas al haber prescrito en ese *interim*. Y, en segundo lugar, puede incidir en el principio de capacidad económica por cuanto la imposibilidad de compensar BINs en ejercicios posteriores cuando se encuentra impugnado el ejercicio en el que se generaron las BINs impide ajustar la tributación de los ejercicios posteriores a la verdadera capacidad económica de la empresa sobre la base de una liquidación no firme y, por lo tanto, susceptible de ser anulada.

A pesar de la falta de claridad sobre la cuestión en la normativa tributaria, y la ausencia de pronunciamientos específicos para este caso, Gómez Taboada considera que de la lectura de algunas consultas de la DGT puede inferirse claramente que en caso de impugnación en la vía económico-administrativa de un acto del que no deriva deuda tributaria, podría el Tribunal, a solicitud del interesado, acordar su suspensión, en virtud de lo previsto bien en el apartado 5 o bien en el 10 del artículo 233 LGT<sup>35</sup>. Solución similar es la apuntada por Delgado Pacheco y pasaría por solicitar la suspensión automática del ingreso con aportación de garantía ante el órgano de recaudación y solicitar expresamente ante el Tribunal la suspensión total de la ejecución del acto<sup>36</sup>.

Sin embargo, la suspensión total de la ejecución de la liquidación tributaria recurrida (que minoraba las BINs declaradas) choca para la Administración tributaria con el principio de legalidad de los actos tributarios, por cuanto la concesión de la suspensión plena vendría a ser una suspensión del principio de legalidad y con la ausencia de una norma expresa que recoja una solución específica para supuestos como el que nos ocupa.

En estos momentos, la previsión normativa que permite aportar una solución a los problemas arriba enunciados (al menos el relativo a la prescripción) consistiría en aplicar a la compensación de BINs el régimen de las obligaciones conexas, de tal forma que se impida la prescripción de los ejercicios en los que podrían aprovecharse las BINs para el caso de que finalmente fuese anulada la liquidación en la que se minoraban las BINs correctamente declaradas por el contribuyente<sup>37</sup>. Tal y como establece el art. 68.9 LGT, *“la interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las*

35 Gómez Taboada, J., “El envés de las obligaciones conexas: ¿victoria del orden o derrota de la justicia?”, *Documentos IEF*, n. 19/2015, IEF, 2015, p. 37.

36 Delgado Pacheco, A., “La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas”, *op. cit.*, p. 146.

37 Sobre esta cuestión vid. Juan Lozano, A. M<sup>a</sup>., “Prescripción y normas comunes de los procedimientos de gestión”, *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Wolters Kluwer International, 2016, pp. 28 a 75.

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

*obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas*"<sup>38</sup>.

El equilibrio entre la presunción de legalidad de los actos tributarios, la ejecutividad de estos y la defensa de los derechos de los contribuyentes encuentra en la figura de la suspensión de los actos tributarios el mecanismo para hacerlo efectivo. Sin embargo, la regulación de la suspensión en vía administrativa no se ha construido sobre un presupuesto de hecho complejo, como sucede en el caso de la compensación de BINs, en el que la ejecutividad de un acto de liquidación tributaria supone, como efecto colateral, impedir el ejercicio de un derecho en otros ejercicios distintos a aquel o aquellos a los que afecta esta liquidación tributaria, situación que cuando menos incide (habrá que preguntarse si también contraviene o no) sobre el principio de capacidad económica.

Las consecuencias derivadas de la suspensión exclusivamente de los efectos recaudatorios de una liquidación tributaria que minorra las BINs es otro ejemplo de la necesidad de llevar a cabo una regulación de la compensación de BINs que acoja la multitud de cuestiones que plantea el ejercicio de este derecho y que en mi opinión actualmente no tienen una respuesta clara en la ley.

## 8. CONCLUSIÓN

El objetivo de estas páginas ha sido poner de manifiesto algunas de las múltiples cuestiones que plantea la figura de la compensación de BINs en nuestro ordenamiento jurídico vinculadas especialmente a su naturaleza jurídica y a su ejercicio.

La ausencia de una regulación expresa que clarificase la naturaleza jurídica de la compensación de BINs en el ámbito estatal y su calificación por la Administración tributaria como supuesto de opción tributaria vía interpretativa ha alimentado durante años un conflicto al que el TS ha dado respuesta en noviembre de 2021 atribuyendo la condición de derecho autónomo a esta compensación de BINs. A su lado, permanece, sin embargo, una legislación foral en la que la ley expresamente atribuye a la misma figura la condición de opción tributaria.

Pero además de la naturaleza jurídica de la compensación de BINs, aunque dependiente de esta, surgen ciertos problemas vinculados a su ejercicio, en especial, todo lo relativo a los límites al ejercicio del derecho (o de la opción en el ámbito foral) o la modificación de un derecho ya ejercitado (o de una opción ya aplicada). Tratándose de un derecho, que además se considera cauce para hacer efectivo el principio de capacidad económica, los límites al ejercicio del derecho deben, por

---

<sup>38</sup> Añade el mencionado precepto que, "A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto".

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

un lado, estar previstos expresamente en la ley y, por el otro, ser objeto de una interpretación que no restrinja en exceso o anule su contenido. Y, en este sentido, la vinculación directa con el principio de capacidad económica debe llevar a cuestionarse si, incluso en la norma foral en la que existe una previsión expresa como supuesto de opción tributaria, una limitación a su ejercicio que suponga su anulación no podría contravenir el mencionado principio (supuesto de la norma foral que excluye la posibilidad de compensar BINs en caso de autoliquidación extemporánea).

Cuestión distinta es la relativa a los límites a la rectificación de un derecho o de una opción ya ejercida. En estos casos los parámetros constitucionales de enjuiciamiento no resultan tan estrictos, de tal forma que pudieran admitirse restricciones a su modificación o revocabilidad siempre y cuando estuviesen legal y expresamente previstos y estos no supusiesen una vía indirecta de eliminación del derecho o la opción. Y todo ello, partiendo de que la legislación actual contiene mayores restricciones en la configuración de las opciones tributarias (con base en el principio de seguridad jurídica) que en la de los derechos (por aplicación del principio de capacidad económica).

La actual configuración de la compensación de BINs como derecho, al menos en el ámbito estatal, requiere de un análisis de los efectos jurídicos que a dicha condición deben atribuirse, con especial incidencia en cuestiones vinculadas a la rectificación de autoliquidaciones para modificar BINs, al cómputo de la prescripción y a su interrupción en caso de modificaciones posteriores a la compensación de BINs ya efectuada o al alcance de la suspensión de una liquidación que minore las BINs que se hubiesen aplicado en la autoliquidación. Todo ello debería llevar al establecimiento de un régimen legal claro y preciso acorde con la naturaleza jurídica de la compensación de BINs.

Finalmente, la figura de la compensación de BINs se nos ofrece como referente para plasmar un problema que no es exclusivo de esta figura, sino que afecta a instituciones estructurales de nuestro ordenamiento tributario. Me refiero, y puede que muchos no compartan mi opinión, a la urgente necesidad de pararnos y contemplar desde arriba nuestro sistema tributario. Resulta necesario proceder a un análisis global de muchas de las figuras que lo conforman, entre ellas la compensación de BINs, la opción tributaria, la prescripción, la caducidad o la responsabilidad tributaria, por citar algunas, para poder dotarlas de un régimen jurídico coherente y respetuoso con los derechos de unos y de todos.

Y dicho proceso de elevación para poder aprehender las figuras en toda su extensión y complejidad debe ser llevado a cabo por todos, y por lo tanto, también por el legislador, a la hora de crear un marco normativo claro y coherente, y por los órganos jurisdiccionales a la hora de interpretar el marco jurídico que ha provocado un conflicto jurídico. Los análisis de conjunto son los que permiten confrontar los distintos intereses y principios en juego y adoptar soluciones "justas" en el marco de un ordenamiento tributario. Tarea tan esencial como compleja. La madurez de un ordenamiento jurídico no se cohonestaba bien con continuas reformas y contrarreformas a las que se ven abocadas figuras claves de nuestro sistema

## Estudios

*La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: algunas cuestiones controvertidas y el necesario regreso de la dogmática jurídica* (Luz Ruibal Pereira)

tributario ni con soluciones parciales deseadas pero que, en muchas ocasiones de forma involuntaria, provocan efectos colaterales indeseados o indeseables para unos y para todos.

Debemos abogar por poner freno a las continuas brechas que se están produciendo en la configuración del ordenamiento tributario y, por ende, del ordenamiento jurídico como sistema, porque solo entendido como sistema, complejo, pero no complicado, este resulta lógico, coherente, comprensible y finalmente aceptable<sup>39</sup>. Y en esta lucha contra la deconstrucción jurídica que nos amenaza y en la que solo hay perdedores, debe emerger la dogmática jurídica, proyectada en muchas ocasiones a partir de una interpretación sistemática, como herramienta básica e imprescindible a utilizar por quienes, desde sus respectivas responsabilidades, participan en el diseño de nuestras principales instituciones.

Y en lo que a las figuras de la compensación de BINs y de la opción tributaria se refiere, sería deseable que fuesen sometidas a un estudio en profundidad que pudiese dar lugar a la elaboración de un régimen jurídico más perfeccionado y ajustado, recogiendo todas aquellas cuestiones que la jurisprudencia ha ido puliendo y resolviendo y aquellas otras hipótesis que todavía no tienen una clara solución normativa ni existe pronunciamiento judicial.

---

<sup>39</sup> A la importancia del derecho como sistema se refiere Rodríguez de Santiago, J.M<sup>a</sup>; *Metodología del Derecho Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2016.