



SEGÚN EL TSJ DE CATALUÑA LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (BINS) EN EL IS NO ES UNA OPCIÓN

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El régimen de opciones tributarias viene recogido en el artículo 119 de la Ley General Tributaria (LGT) e implica que, una vez ejercitada la opción por el contribuyente, éste no podrá modificarla si ya ha transcurrido el periodo voluntario o reglamentario de declaración.

Los problemas que se plantean en torno a la aplicación de este régimen se centran en delimitar el concepto de opción tributaria -no definida en nuestro ordenamiento jurídico- y en cómo ha de ejercitarse dicha opción. Parece que la Administración considera la aplicación de cualquier beneficio fiscal como una opción y que la misma puede ejercitarse incluso tácitamente. Es decir, que la no aplicación de un determinado beneficio o incentivo también constituye el ejercicio de una opción tributaria.

En relación con la compensación de bases imponibles negativas (BINS), el Tribunal económico administrativo central (TEAC) se ha pronunciado en varias ocasiones considerándolo opción tributaria. La primera en la que se pronuncia de forma clara sobre el asunto es en la resolución de 4 de abril de 2017, rec. 1510/2013, entendiéndose que cuando el contribuyente elige entre compensar o no BINS, así como la cantidad exacta a compensar, está ejercitando una "opción tributaria" de las definidas en el art. 119.3 de la Ley General Tributaria. En dicha resolución se distinguieron cuatro posibles escenarios, así como sus efectos y consecuencias (el tercero fue matizado por la resolución de 16 de enero de 2019, rec. 6356/2015):

1. Contribuyente con base imponible previa a la compensación de cero o negativa, que tiene BINS de ejercicios anteriores pendientes de compensar: debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado



que ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar. Por tanto, podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.

- 2. El contribuyente decida deducirse hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada:** En este caso debe entenderse que el contribuyente implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación, mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe compensable no compensado en su autoliquidación.
- 3. Que, aun autoliquidando una base imponible previa a la compensación positiva, el contribuyente decida no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada:** En este caso se considera que el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las bases imponibles negativas compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o a devolver en su autoliquidación. Así las cosas, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.

Ahora bien, posteriormente se matizó este criterio para supuestos en los que las BINs pendientes de compensar que se hubiesen tenido en cuenta se vieran posteriormente incrementadas como consecuencia de la resolución de un órgano revisor - en vía administrativa o contencioso-administrativa- que anula la actuación de la Administración. En este caso, la opción ejercitada sobre la parte de BINs que el contribuyente conocía (y consignó) en el momento en que ejercitó la opción (decidiendo no compensar nada, compensar el máximo posible o solo parte), no podrá modificarse, pero sobre la parte de BINs "nuevas" o sobre el "incremento de BINs" podrá optar una vez transcurrido el plazo voluntario de autoliquidación.

4. Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello: En estos casos, se considera que no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración no podrá rectificar su opción.

Esta doctrina del TEAC es la que está siendo aplicada por la Administración en las regularizaciones que se llevan a cabo y está originando una creciente conflictividad, dando lugar a pronunciamientos dispares entre los Tribunales Superiores de Justicia. Así, tribunales como el TSJ de Castilla y León o el de Galicia, avalan la tesis del TEAC, mientras que el TSJ de Cataluña y el de la Comunidad Valenciana – entre otras, sentencias de 23 de enero de 2015 y de 25 de mayo de 2020, rec. 1339/2018-, niegan que la compensación de BINs suponga el ejercicio de una opción tributaria en los términos interpretados por la Administración.

Recientemente, se ha pronunciado sobre ello el **TSJ de Cataluña, en sentencia de 19 de junio de 2020**, rec. 1379/2019, analizando un supuesto en el que el contribuyente presentó la declaración del IS fuera de plazo (supuesto 4 de los contemplados por el TEAC).

En contra de la posición adoptada por la Administración, dicho Tribunal entiende **que la falta de presentación en plazo de la declaración no puede interpretarse como una opción del contribuyente a no compensar** o al diferimiento y considera que el derecho a compensar bases imponibles negativas tan solo se puede ejercitar de manera explícita, consignando en la declaración el importe a compensar.

Pero es que, además, lejos de quedarse en el análisis del supuesto concreto, la mencionada sentencia va más allá y en su fundamento de derecho quinto, **niega que la compensación de bases imponibles negativas constituya el ejercicio de una opción tributaria en los términos señalados en el artículo 119 de la LGT.**

En este sentido, señala de manera bastante didáctica, las siguientes características comunes que deben reunir las opciones tributarias:

- i. Las opciones tributarias **vienen explícitamente reguladas en la Ley.**
- ii. La **Ley además las identifica de manera explícita** mediante la fórmula "**podrá optar**" o similar.
- iii. Se otorga al sujeto pasivo del impuesto el ejercicio de la opción, que debe ejecutar **mediante una declaración de voluntad expresa.**
- iv. **Una vez realizada la opción esta deviene vinculante** para el obligado tributario que la realiza y para la Administración Tributaria.
- v. La opción consiste en la **voluntaria sujeción a una consecuencia o régimen especial, como alternativa al general del impuesto** que rige en defecto.
- vi. La finalidad del reconocimiento de la opción reside en la **mejor determinación de la capacidad económica gravada** del sujeto pasivo.

Lo anterior evidencia que debe clarificarse el régimen de opciones tributarias, en general, y, en especial, la aplicación del mismo a la compensación de BINs. Tendrá que ser el Tribunal Supremo quien ponga fin a esta polémica, aunque, hasta la fecha, no tenemos noticias de que la cuestión haya sido admitida a casación. Hasta que eso ocurra, los argumentos ofrecidos en esta y otras sentencias pueden resultar provechosos para rebatir las eventuales regularizaciones de la Administración Tributaria.