



Roj: **STS 4394/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4394**

Id Cendoj: **28079130022021100404**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/11/2021**

Nº de Recurso: **4464/2020**

Nº de Resolución: **1404/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 766/2021,**
STS 4394/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.404/2021

Fecha de sentencia: 30/11/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4464/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/11/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4464/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1404/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 30 de noviembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 4464/2020, interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia nº 3642/2019, de 5 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ["TSJA"], con sede en Málaga, en el recurso nº 903/2018, interpuesto por Avilés Mesa, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"], de 26 de julio de 2018, concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014.

Ha sido parte recurrida la entidad AVILES MESA, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña Lourdes Trella López, bajo la dirección letrada de don Jose Antonio Calero Castellano.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se interpone frente a la sentencia de 5 de diciembre de 2019, de la Sección funcional Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJA, con sede en Málaga, que estimó el recurso contencioso-administrativo (nº 903/2018), interpuesto por Avilés Mesa, S.L., contra la resolución del TEARA de 26 de julio de 2018, que desestimó reclamación económico-administrativa contra liquidaciones giradas para regularizar el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014.

SEGUNDO. - Antecedentes administrativos.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar como aspectos relevantes a efectos del presente recurso de casación los siguientes:

1º.- El 10 de julio de 2015 Avilés Mesa, S.L., presentó su autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013. La base imponible de dicho ejercicio, que ascendió a 5.863,19 euros, fue compensada con parte de la base imponible negativa correspondiente al año 2009.

2º.- El 11 de diciembre del 2015 la misma sociedad presentó su autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2.014. La base imponible de dicho ejercicio, por importe de 181.805,52 euros, fue compensada parcialmente con la totalidad del saldo de bases imponibles negativas pendientes de compensación de la sociedad, que ascendía a 118.812,59 euros.

3º.- La Administración tributaria dictó las liquidaciones NUM000 , por importe de 1.663,06 euros, y NUM001 , por importe de 32.291,50 euros, para regularizar el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2013 y 2014, respectivamente, al no admitir las compensaciones de las autoliquidaciones, presentadas extemporáneamente.

4º.- Recurridas tales liquidaciones administrativas ante el TEARA, y tramitada la reclamación económico-administrativa (nº NUM002), dicho órgano dictó resolución desestimatoria de 26 de julio de 2018, indicando en su fundamento jurídico cuarto lo siguiente:

"[...] la pretensión de la sociedad no puede prosperar, pues las autoliquidaciones fueron presentadas extemporáneamente y, tal y como el propio Tribunal Económico Administrativo Central establece en su resolución 00/1510/2013, dictada el 4 de abril de 2017, en aquellos casos en los que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello, ha incumplido una obligación tributaria básica: "En estos casos, a juicio de este Tribunal es claro que, con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos."

TERCERO. - La estimación del recurso del contribuyente por la sentencia de instancia.



La sentencia impugnada en casación por la Administración del Estado estimó el recurso de la sociedad Avilés Mesa, S.L., de acuerdo con la argumentación que se extracta a continuación:

"SEGUNDO. - Pues bien, mediante la compensación de bases imponibles negativas, prevista en el Impuesto de Sociedades, los contribuyentes pueden compensar los beneficios obtenidos en un ejercicio, con las pérdidas generadas en ejercicios anteriores.

Dispone el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria 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".

El TEAC viene reiteradamente considerando que la compensación de bases imponibles negativas es una "opción tributaria" que los contribuyentes deben ejercitar en su declaración, lo cual lleva aparejadas dos consecuencias:

1. Por un lado, se niega la posibilidad de rectificar la autoliquidación presentada, para incluir la compensación de bases imponibles negativas, a aquellos contribuyentes que tenían beneficios y a pesar de ello no realizaron la compensación, o si lo hicieron, no llegaron al máximo posible.
2. Por otro lado, se niega la posibilidad de incluir la compensación de bases imponibles negativas a los que presentaron la autoliquidación fuera de plazo, ya sea con o sin requerimiento de la Administración. Hacienda considera que el ejercicio de la opción sólo es posible si la declaración se presenta dentro de plazo, lo que en el supuesto de litis no aconteció.

Sin embargo, esta Sala, siguiendo el criterio de la de Valencia expuesto en sentencia 71/2015 de 23 de enero, que invoca la parte en su demanda, se hace eco y comparte la siguiente doctrina:

"...El ejercicio del derecho de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores no debe entenderse incluido en el supuesto del art. 119.3 de la LGT, por no ser una verdadera "opción". Sino un derecho que puede ejercitarse en un plazo determinado, de suerte que, incluso en fase de comprobación podría ejercitarse el derecho a compensar bases negativas de ejercicios anteriores.

Sin embargo, el ejercicio del derecho de compensación de bases imponibles negativas que puede llevarse a cabo libremente por la sociedad dentro del plazo establecido en el art. 25 del TRIS, no puede presumirse ni entenderse ejercitado tácitamente, siendo necesario una declaración de voluntad expresa de ejercitar ese derecho ante el órgano competente..."

Y hemos de añadir que tal postura se encuentra avalada por nuestro Código Civil, que al regular el instituto de la compensación como un modo de extinción de las obligaciones, no lo somete más que a los requisitos del art. 1.196, pudiendo operar en todo caso y sin limitación alguna cuando dos personas por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.

Por los razonamientos expuestos el recurso ha de prosperar [...]."

CUARTO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, mediante escrito de 7 de mayo de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 5 de diciembre de 2019.

La Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJA, con sede en Málaga, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de junio de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 22 de enero de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, interpretando el artículo 119.3 LGT, si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 El artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



3.2 El artículo 25.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (actual artículo 26.1 LIS).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 17 de marzo de 2021, que observa los requisitos legales.

Considera que la sentencia recurrida ha infringido el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con relación al artículo 25.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

Argumenta, en síntesis, que el derecho a optar a que se refiere el art. 119.3 LGT no constituye un mero requisito formal, sino que constituye un deber del obligado tributario para que efectivamente se aplica el régimen por el que ha optado (STS de 18-5-2020, RCA 5692/2017).

Por otro lado, apunta que el término "podrán" (referido a los artículos 25 y 26 del TRLIS) expresa posibilidad, más concretamente, declara la posibilidad que tiene el contribuyente de compensar sus bases imponibles negativas ("BIN"), provenientes de ejercicios anteriores, es decir, le otorga la opción de hacerlo, opción que debe ser ejercitada al tiempo de presentar su autoliquidación o declaración en el plazo reglamentario.

El hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las BIN -y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles-, entra plenamente dentro del concepto de "opción".

Asimismo, sostiene que, si la modificación del ejercicio de opción sólo puede realizarse dentro del plazo reglamentario, como claramente dispone el artículo 119.3 LGT, la opción misma sólo puede ser ejercitada en dicho plazo, ya que - argumenta- lo contrario vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, permitiéndole ejercitar opciones de manera extemporánea, mientras que quien cumple con sus obligaciones queda limitado a su ejercicio dentro del plazo de su correcto cumplimiento.

Añade que no resulta decisivo el argumento esgrimido por la sala de instancia cuando apela al art. 1196 del Código Civil pues no estamos, en realidad, ante una compensación que reúna los requisitos establecidos en ese precepto sino ante un derecho expresamente reconocido por la normativa del Impuesto sobre Sociedades que debe ejercitarse en los términos previstos en las leyes tributarias.

Solicita de la Sala que fije la siguiente doctrina: "No es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación declarada resulta extemporánea, por impedirlo el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria."

Concreta el abogado del Estado su pretensión en que esta Sala declare que la sentencia de instancia ha infringido el artículo 119.3 LGT y, en su virtud, solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, confirmando la resolución del TEARA de 26-7-2018 y las liquidaciones de las que trae causa.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). Doña Victoria , procuradora de los Tribunales, actuando en representación de Avilés Mesa, S.L., presentó escrito de oposición de fecha 29 de abril de 2021, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario.

Con esta finalidad, argumenta que la compensación de las BIN no es una opción tributaria ex art.119.3 LGT, sino un derecho del contribuyente y que, aunque se considere la compensación de BIN como una opción tributaria, el art.119.3 LGT no impide su ejercicio en los casos en los que la declaración se ha presentado -que no rectificado- de forma extemporánea. Lo que el precepto exige es que la rectificación, en caso de llevarse a cabo, se haga en período reglamentario, no así la declaración inicial que puede ser presentada en período reglamentario o no, sin que ello suponga limitación alguna en el ejercicio de la correspondiente opción tributaria

Por otro lado, explica que la Administración equipara la falta de presentación de la autoliquidación en plazo reglamentario con la renuncia al ejercicio de la opción tributaria, de forma que, al presentarse extemporáneamente la declaración, ya no puede optarse por la compensación, pues supondría una rectificación de la renuncia inicial. Pero, en los casos en los que la autoliquidación consta presentada sin requerimiento previo de la Administración, aunque con posterioridad al período reglamentario, no existe razón alguna para vincular la extemporaneidad a la renuncia.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante



providencia de fecha 6 de mayo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 15 de septiembre de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 10 de noviembre de 2021, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

La decisión que debemos adoptar en este recurso de casación es determinar si a través de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, presentada extemporáneamente, la obligada tributaria puede compensar sus BIN con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes.

Para despejar el debate, básicamente, son dos las líneas de análisis a desplegar.

La primera, más general, exige indagar el artículo 119.3 LGT para, en primer término, llegar a la conclusión de que no contiene una definición de opciones tributarias y, posteriormente, descubrir las pautas que ofrece la propia LGT que, en su caso, permitan dibujar un cierto marco de seguridad jurídica a la hora de identificar cuando estamos en presencia de una opción tributaria y cuando no.

La segunda, más concreta, referida ya al derecho que se pretende hacer valer, en este caso, la compensación de las BIN, a cuyo efecto, habremos de acudir a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

SEGUNDO. - La indefinición normativa de las opciones tributarias.

En los términos en los que se acaba de presentar, la presente controversia jurídica reclama interpretar, de entrada, el artículo 119 LGT, referido a "Declaraciones Tributarias", cuyos tres primeros apartados disponen:

"1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

Por su parte, el apartado 4, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("BOE" núm. 227, de 22 de septiembre) y, por tanto, no aplicable por razones temporales al presente asunto, añadió lo siguiente:

"4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos".

Pese a que la Exposición de Motivos de la LGT destaca, entre sus "principales objetivos que pretende conseguir [...] reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica", ciertamente, por lo que se refiere a las "opciones tributarias", dista mucho de ser "didáctica".

Así, ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo definen el concepto jurídico de "opciones tributarias" a las que se refiere el art.119.3 LGT. Contrasta con este silencio conceptual, la circunstancia de que ese mismo precepto, en su apartado primero, se encarga de definir lo que es "declaración tributaria".

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.

Y, en este sentido, no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equivocidad que el



ordenamiento tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles.

Pero es que, más allá de las puntuales dificultades que emerjan en la aplicación de determinadas normas y, en definitiva, de los derechos que las mismas alberguen, tal inconcreción conceptual puede generar efectos perjudiciales de magnitud sistémica cuando se trate de interpretar *principios de ordenación* del sistema tributario -como los de capacidad económica o de equitativa distribución de la carga tributaria- o, en fin, cuando el operador jurídico se enfrenta a la compleja tarea de evaluar principios, referidos ya a la *aplicación del sistema tributario* como, por ejemplo, el de proporcionalidad.

Algunas de estas consecuencias se mostrarán, más adelante, al hilo de analizar, en particular, si la decisión de compensar o no las BIN constituye o no una opción tributaria.

No obstante, a partir de lo hasta expuesto se decantan ya, a modo de frontispicio, dos premisas fundamentales: la una, que esa indefinición normativa no puede perjudicar a quien no la ha generado, esto es, al contribuyente; la otra, que, en ese escenario de indefinición, 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.

TERCERO. - Delimitación de las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT .

El artículo 12.2 de la LGT, en ausencia de definiciones en la normativa tributaria, nos conmina a "entender" los términos empleados en sus normas "conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

Dicha tarea, que en modo alguno alcanza la definición de la norma, exige integrar, en ocasiones, los términos utilizados -en este caso, el de "opciones" tributarias- lo que redundará en la clara dificultad de fijar doctrina general al respecto, a los efectos del art. 93 LJCA, ante la necesaria consideración de las circunstancias concomitantes.

De acuerdo con el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (RAE), el término "opción" comporta varias acepciones, la mayoría basadas en la idea de elección entre diferentes alternativas, como por ejemplo "cada una de las cosas a las que se puede optar" o "derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico" (acepción jurídica).

Ahora bien, conviene que enfatizamos que el artículo 119.3 LGT no se refiere a cualesquiera opciones -es decir, a un concepto amplio o genérico de opción-, sino sólo a aquellas "opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración."

A nuestro juicio, semejante previsión implica, primero, 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, segundo, que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

Opciones tributarias en el sentido expresado, se encuentran sin dificultad en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("BOE" núm. 285, de 29 de noviembre), como la opción por la tributación conjunta (arts. 83) o la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art 93); en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("BOE" núm. 288, de 28 de noviembre), como 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, en fin, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("BOE" núm. 312, de 29 de diciembre), con relación, por ejemplo, a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (art 163 quinquies).

Es cierto que el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] alberga en sus pronunciamientos una noción amplia de opción, como, especialmente, la que exhibe su resolución de 4 de abril de 2017 (res.1510/2013), que califica, precisamente, como opción tributaria la compensación de las BIN, asumiendo una interpretación, a nuestro juicio, injustificadamente expansiva, del art. 119.3 de la LGT a propósito de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo.

Pero no es menos cierto que el TEAC también ha acotado la funcionalidad del art. 119.3 de la LGT, sobre la base de parámetros semejantes a los que acabamos de proponer.

Así, su resolución de 18 de diciembre de 2008 (res. 3277/2006), tras evocar como supuestos de opción tributaria, algunos de los que hemos referido, argumenta que la ausencia de una regulación de alcance general en materia de opciones tributarias "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".



Por otro lado, exige que toda opción que pueda ejercer el contribuyente como manifestación de la voluntad individual sea "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".

Un decenio después, la resolución del TEAC de 16 de octubre de 2018 (res. 7330/2016) apela a la idea de dualidad normativa, al afirmar que cuando "el legislador [tributario] 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."

En nuestra opinión, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación.

Así, de entrada, no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.

Por otro lado, ahondando en el elemento volitivo descrito, si la LGT considera declaración tributaria "todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos" (art 119.1 párrafo primero), parece evidente que las declaraciones tributarias deben ser expresas, no presuntas y, por tanto, en la medida que opciones tributarias son las "que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración" (art 119.3), también resulta evidente que la elección (o la renuncia) de una u otra alternativa en que la opción consiste, necesariamente habrá de ser expresa y no presunta, precisamente, por venir incorporada a una declaración o autoliquidación, calificada esta última como declaración por el art. 120.1 LGT, 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.

CUARTO. - Compensar o no las BIN es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT .

En su redacción vigente en los ejercicios impositivos a los que se ciñe el recurso, el art 25.1 TRLIS expresaba que las bases imposables negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación "podrán ser compensadas" con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

Como expresa el escrito de interposición, esto significa que el sujeto pasivo puede elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensar y en qué cuantía.

Ahora bien, esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art 25 TRLIS ni el actual art 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imposables es el medio que garantiza 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 pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible.

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

En definitiva, 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.

Además, el contribuyente que cumple con su obligación de declarar las BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también



previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho. De esta forma, la compensación de las BIN se configura como un derecho, preexistente a la propia autoliquidación.

Finalmente, la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administración- es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02).

En consecuencia, como la decisión de compensar o no las BIN no es una opción tributaria, ex art. 119.3 LGT, sino 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.

QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la pregunta que nos formula el auto de admisión, consistente en "[d]eterminar, interpretando el artículo 119.3 LGT, si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente", con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, en función de todo lo razonado procede declarar lo siguiente:

"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"

Al resultar la sentencia de instancia conforme a la doctrina expresada, procede, por tanto, desestimar el recurso de casación.

SEXTO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.
- 2.- Desestimar el recurso de casación nº 4464/2020 interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia nº 3642/2019, de 5 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso nº 903/2018.
- 3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.