

paper

16

**El concepto de
opción en la Ley
General Tributaria
(Artículo 119,
apartados 3 y
4 de la LGT)**

2020

aeDAF

El concepto de opción en la Ley General Tributaria (Artículo 119, apartados 3 y 4 de la LGT)

Abelardo Delgado Pacheco
Abogado. Miembro de AEDAF

Ángel García Ruiz
Abogado

Depósito Legal

M-8543-2020

ISBN

978-84-89025-41-7

© Asociación Española de**Asesores Fiscales**

O'Donnell, 7- 1º dcha

28009 - Madrid

Tel.: 915 325 154

sedecentral@aedaf.es

www.aedaf.es

Diseño

Nueve, comunicación y diseño

Maquetación

Aedaf

Impresión

Villena Artes Gráficas

Avda. Cardenal Herrera Oria, 242

Tel.: 917 385 100

aedaf

El concepto de opción en la Ley General Tributaria (Artículo 119, apartados 3 y 4 de la LGT)

Miembros del Consejo Asesor Institucional:

Stella Raventós Calvo

Presidente AEDAF

Francisco Rafael Serantes Peña

Coordinador

Esaú Alarcón García

Abelardo Delgado Pacheco

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Manuel Vicente Garzón Herrero

Enrique Giménez-Reyna Rodríguez

Javier Gómez Taboada

Daniel Gómez-Olano González

Eduardo Gracia Espinar

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

José Luis Prada Larrea

Salvador Ruiz Gallud

Juan Zornoza Pérez

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de AEDAF.

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

En la actualidad, AEDAF cuenta con más de 3.200 asesores fiscales de toda España, que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

índice

1. El concepto de opción tributaria en el artículo 119 de la LGT	6
1.1. Introducción	6
1.2. El concepto de opción tributaria	7
1.3. El artículo 119.4 de la LGT	13
2. La jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el artículo 119 de la LGT ..	16
2.2. La sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2011.....	16
2.3. La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2017	19
2.4. La sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2017.....	19
2.5. Últimas resoluciones judiciales a destacar	22
3. La doctrina del TEAC.....	27
3.1. Los primeros antecedentes: la resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2008	27
3.2. La resolución decisiva: la de 4 de abril de 2017	29
3.3. La resolución de 16 de octubre de 2018	35
3.4. La resolución de 16 de enero de 2019	35
3.5. Otras resoluciones posteriores del TEAC	39
4. Conclusiones: Los problemas cruciales en la interpretación del artículo 119 de la LGT	41
4.1. A modo de resumen de lo expuesto	41
4.1.1. El concepto de opción tributaria	41
4.1.2. La decisiva resolución de 4 de abril de 2017 y su revisión (tácita) en la resolución de 16 de enero de 2019	42
4.1.3. La posición del Tribunal Supremo	43
4.1.4. Consideraciones finales	44
4.2. Crítica de la doctrina construida hasta hoy sobre el concepto y régimen de las opciones y propuesta de una interpretación equilibrada	44
4.2.1. La función del artículo 119.3 de la LGT en la aplicación del sistema tributario	44
4.2.2. La interpretación conjunta y sistemática de los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT	45
4.2.3. Las consecuencias desproporcionadas de la doctrina del TEAC	46
4.2.4. La opción debe ser clara, como clara debe ser la elección del obligado tributario	51
4.3. La cuestión del cambio de las circunstancias introducida por la resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 y sus límites	53
4.4. El artículo 119.4 de la LGT y la doctrina de la íntegra regularización	54
4.4.1. El significado del artículo 119.4 de la LGT	54
4.4.2. El significado del principio de íntegra regularización.....	55
Listado de principales sentencias del Tribunal Supremo y resoluciones del TEAC	58

EL CONCEPTO DE OPCIÓN TRIBUTARIA EN EL ARTÍCULO 119 DE LA LGT

1. El concepto de opción tributaria en el artículo 119 de la LGT

1.1. Introducción

Como es bien sabido, el artículo 119 de la LGT se refiere a la “declaración tributaria” de acuerdo con la rúbrica que encontramos en su encabezamiento. No obstante, como también sabemos, este artículo tiene un contenido en el que podemos distinguir fácilmente dos partes bien distintas. Por un lado, los apartados 1 y 2 del artículo 119 de la LGT definen qué es una declaración tributaria y siguiendo la tradición abren paso a la existencia de declaraciones verbales o realizadas por medio de cualquier otro acto de manifestación de conocimiento. Pero, por otro lado, los apartados 3 y 4 de este artículo 119 tienen un contenido normativo con un significado diferente pues regulan el concepto de opción tributaria, el cual afecta a todas las declaraciones tributarias y especialmente a las autoliquidaciones, sin concernir sólo a las puras declaraciones tributarias, seguidas de una liquidación administrativa. O, al menos, es así en apariencia o así se ha venido entendiendo, pues esta misma cuestión es hoy conflictiva en la interpretación de los citados apartados del artículo 119 de la LGT.

Por añadidura, el apartado 3 del artículo 119 procede de la redacción original de la LGT en 2003, mientras que el apartado 4 fue añadido con posterioridad con ocasión de la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, es decir de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

El concepto de opción tributaria vendría pues normativamente definido en estos apartados 3 y 4 del artículo 119 y, especialmente, en el primero de ellos¹. Recordemos que ese apartado 3 del

1 Conviene ya advertir la existencia en el ordenamiento español de un régimen distinto para las opciones tributarias en el caso del vigente en los Territorios Forales del País Vasco.

Así, en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, el artículo 117 equivale al artículo 119 de la LGT. Y el apartado 3, de ese artículo 117, tiene la siguiente redacción (los subrayados son nuestros):

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.

Encontramos esta misma redacción en el artículo 115.3 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava o en el 115.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. En estos dos últimos casos, la Norma Foral General Tributaria recoge actualmente el artículo 119.4 de la LGT, en un apartado 5, con la siguiente redacción:

5. 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, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa de cada tributo.

De esta forma, la normativa foral prevé que las normas propias de cada tributo puedan completar la noción de opción y de hecho así ha sucedido no solo en cuanto al momento hasta el que es posible la rectificación de una opción previamente ejercitada, sino también mediante la enumeración de las opciones reconocidas como tales a los efectos de ese concreto impuesto.

artículo 119 de la LGT dispone lo siguiente:

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.

Como hemos comentado, este apartado aparece ya en la redacción originaria de la LGT en 2003. Es más, la norma con esta misma redacción aparece en los proyectos normativos de los que surge la LGT, no es objeto entonces de especial debate y pasa sin modificación por la tramitación parlamentaria, aunque algún intento de enmienda hubo, como luego tendremos ocasión de recordar. Y, sin embargo, la aplicación práctica de esta norma pronto dará lugar a un amplio debate doctrinal y a una aguda conflictividad que dura hasta hoy y que, en realidad, se halla pendiente de que la cuestión llegue al Tribunal Supremo de nuevo, posiblemente tras algún pronunciamiento decisivo previo de la Audiencia Nacional.

Como ha señalado quien seguramente mejor ha estudiado esta materia, el artículo 119.3 de la LGT configura un presupuesto normativo centrado en el plazo para el ejercicio de las opciones tributarias y en su irrevocabilidad, sin definir qué es una opción ni especificar las condiciones o requisitos para entender producido su ejercicio. Y sin embargo, como señala la citada profesora JUAN LOZANO, el concepto de opción es solo en apariencia sencillo, encerrando una complejidad que se ha visto agravada por la tendencia administrativa a una aplicación expansiva de esta norma, todo lo cual ha conducido a una aplicación del artículo 119.3 de la LGT en colisión con otras normas y principios rectores de la aplicación de los tributos como es el caso del artículo 120.3 o del principio de regularización íntegra².

1.2. El concepto de opción tributaria

Por lo tanto, la interpretación del artículo 119.3 de la LGT nos obliga en primer lugar a plantearnos

El artículo 105 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Bizkaia, prevé que a los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral General Tributaria, se entenderá que en este impuesto son opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, las que en concreto el propio artículo enumera a continuación.

El artículo 105 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Álava, llega más lejos pues no sólo enumera opciones sino que prevé que las y los contribuyentes podrán modificar la opción ejercitada en la autoliquidación del impuesto una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria. Igualmente, una vez que se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria no se podrá ejercer ninguna de las opciones a que se refiere este artículo. Y en este mismo sentido se pronuncia el artículo 104 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Un precepto similar encontramos en la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava. En el caso de Gipuzkoa, el artículo 128 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, enumera las opciones a efectos del impuesto y permite la rectificación de algunas de ellas, y de otras no, antes de la existencia de un requerimiento de la Administración. Una técnica similar sigue el artículo 128 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia.

En suma, la normativa foral modula el régimen de las opciones tributarias del artículo 119 de la LGT en un doble sentido. Por un lado, las normas forales especifican o enumeran cuáles son las opciones a ejercitar por el contribuyente. Por otro, con limitaciones, se extiende el plazo de ejercicio de la opción.

Sin duda, en cualquier ejercicio de análisis y propuesta de mejora del régimen de las opciones tributarias hay que tener en cuenta estas normas forales por la distinta configuración normativa de las opciones que en las mismas se recoge.

- 2 JUAN LOZANO, A.M., *Opciones tributarias y derecho de defensa: cuestiones prácticas. (Problemas de interpretación y aplicación del artículo 119.3 LGT)*, Cuadernos de defensa tributaria, Francis Lefebvre, Madrid, 2018; página 12.

De la misma autora puede verse también:

De nuevo sobre las opciones tributarias: los límites del artículo 119.3 LGT y el principio de capacidad económica; aspectos pendientes en la jurisprudencia, Lefebvre, 2017.

Para un análisis general del régimen de las opciones tributarias puede verse:

COMPañ PARODI, T., *Las opciones tributarias en el Ordenamiento Español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

BURLADA ECHEVESTE, J.L., "Las opciones en materia tributaria", *Quincena Fiscal*, núm. 21/2014.

qué es una opción tributaria. Y la formulación de esta pregunta nos obliga a su vez a responder reconociendo que no existe un concepto claro al respecto, que nos permita delimitar el ámbito de aplicación del artículo 119.3 de la LGT. Pues, ciertamente, esta norma impone una restricción de los derechos del obligado tributario, quien no podrá cambiar o rectificar después el sentido de una opción ya ejercitada. Pero tal restricción sólo surge cuando antes se ha ejercitado una opción y no cuando antes la voluntad manifestada o las operaciones de liquidación tributaria realizadas por el obligado tributario no han supuesto el ejercicio de opción alguna. En suma, la aplicación del artículo 119.3 de la LGT y, especialmente, su delimitación, respecto de otros preceptos como el artículo 120.3 de la misma LGT, que permite la rectificación de una autoliquidación, exigen esclarecer el concepto de opción tributaria. Y, sin embargo, no hemos logrado gestar tal concepto claro en la aplicación de esta norma de la LGT a pesar de los esfuerzos del TEAC al respecto, como luego tendremos ocasión de analizar.

Lo que sí ha quedado claro es el efecto que comporta, al menos en principio, el artículo 119.3: si el obligado tributario ha ejercitado una opción, ésta o el resultado de la misma no puede ser ya rectificado con posterioridad, salvo que el obligado tributario actúe dentro del mismo plazo de presentación de la declaración. En realidad, la norma establece un plazo y, más concretamente, un plazo para el ejercicio del derecho a solicitar la rectificación de una opción previamente ejercitada o, como dice la norma, una opción que se ha ejercitado, solicitado o renunciado. Por lo tanto, esa rectificación sí es posible dentro del plazo indicado que sería el de presentación de la propia declaración. Este contenido normativo del precepto por supuesto descansa en un pilar débil como es la noción de opción de la que carecemos, pero tiene dos consecuencias prácticas claras.

En primer lugar, la rectificación es posible aunque sea en el extraño y breve plazo del propio plazo previsto para la presentación de la declaración. Hay que entender que ese plazo es el legal o reglamentariamente previsto para la presentación oportuna de la declaración tributaria. Enlazando el artículo 119 con el 122 de la misma LGT, es cierto que el obligado tributario puede presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración o con posterioridad a la finalización de dicho plazo. Pero el plazo al que se refiere el artículo 119.3 es aquel precisamente establecido para la presentación ordinaria de esa declaración. Dentro de este plazo, el obligado tributario puede rectificar su opción, normalmente mediante la presentación de una nueva declaración o solicitando la rectificación de su autoliquidación conforme a lo previsto en el artículo 120.3 de la LGT. Pero, tras este plazo, el obligado tributario no podría rectificar su opción. Por lo tanto, frente a su solicitud de rectificación de una autoliquidación, basada en el artículo 120.3 de la LGT, el obligado tributario recibiría como respuesta la desestimación de su pretensión, pues no cabría rectificar una autoliquidación cuando ello supusiera la rectificación de una opción tributaria, una vez transcurrido el plazo de presentación de la declaración correspondiente.

Por otra parte, y como segunda consecuencia clara del artículo 119.3, la opción irreversible debe ser normativamente una opción ejercida en una declaración tributaria. Cabe plantear por supuesto la existencia de opciones ejercitadas en otro momento o por medio de otra forma de declaración de voluntad o de comunicación de hechos relevantes para la aplicación de los tributos. Pero el artículo 119.3 solo es aplicable a las opciones ejercitadas en una declaración o con ocasión de la presentación de una declaración tributaria de aquellas a las que se refiere el artículo 119.1 de la misma LGT. Es más, dada la redacción del artículo 119.3, debería entenderse que la opción ha de ejercitarse en la primera declaración presentada. Y seguramente el precepto está construido pensando en que esa primera declaración se presenta en el plazo ordinario previsto al efecto. Y sería así por coherencia con el plazo previsto para la rectificación de la propia opción ejercitada, que podría intentarse dentro del plazo ordinario de presentación de tal declaración.

No cabría aplicar a nuestro juicio el artículo 119.3 en el caso de opciones ejercitadas al margen de una declaración tributaria o cuando ésta no es la inicial sino una declaración complementaria presentada fuera de plazo. Más cuestionable resulta a nuestro juicio extender esta interpretación hasta llegar a la conclusión de que una opción tributaria no puede ejercitarse en una primera

declaración o autoliquidación presentada fuera del plazo ordinario previsto en la normativa de cada tributo³.

Lo anterior no supone una discusión sin contenido práctico, como pone de manifiesto la propia doctrina del TEAC. Aunque luego volvamos sobre estas resoluciones con más detalle, conviene ya señalar que en la resolución del TEAC de 16 de enero de 2019⁴ se plantea la cuestión de los efectos de una opción ejercitada por un contribuyente tanto en una autoliquidación complementaria como al suscribir un acta de conformidad. Por otra parte, en la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017⁵, se considera una opción por la no compensación de unas bases imponibles negativas la manifestada al no presentar en plazo una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, lo que podría dar a entender que el TEAC considera que la opción se ejerce en una autoliquidación presentada fuera de plazo aunque más bien parecería que el TEAC ve la discutible opción en la no presentación en plazo de la autoliquidación siendo ésta precisamente la opción que se trataría de rectificar luego con la presentación fuera de plazo de la correspondiente autoliquidación. El TEAC confirma esta impresión en su posterior resolución de 14 de mayo de 2019 (6054/2017) en la que afirma que “[s]iendo la compensación de BIN’s una opción, ésta sólo puede ser ejercitada en plazo, y fuera de él, únicamente en supuestos excepcionales que supongan que, en términos expresados en nuestra resolución de 16 de enero de 2019, las condiciones existentes al tiempo de finalizar el plazo reglamentario de declaración hubieran cambiado respecto a las BIN’s existentes; y también es criterio de este Tribunal Central que la no presentación de la declaración o autoliquidación en la que debe ejercerse la opción de compensar unas BIN’s en el plazo señalado para ello equivale a haber optado por no realizar tal compensación, siendo esta decisión ya inalterable al no restar plazo para la presentación de la referida declaración o autoliquidación”. Luego volveremos sobre esta polémica posición del TEAC al exponer sistemática y críticamente su doctrina.

Asimismo, esta referencia a la existencia de una declaración en que se ejercita la opción ha dado lugar a posturas como la apuntada por una reciente sentencia de 14 de mayo de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana⁶. La sala de Valencia, ante el motivo subsidiario de la entidad recurrente y la alegación en contra de la Administración invocando el artículo 119.3 de la LGT, añade que este precepto “[n]ada tiene que ver con la cuestión debatida por cuanto se refiere al régimen de declaración/liquidación”, cuando el Impuesto sobre Sociedades es objeto de autoliquidación. Para la sala, al artículo 119.3 de la LGT sólo se aplica cuando el tributo

3 El TEAC aborda esta misma cuestión desde una perspectiva peculiar en sus Resoluciones de 11 de marzo de 2019 (3348/2017) y de 15 de julio de 2019 (1142/2016). En la primera de estas resoluciones, en relación con la opción por la aplicación del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, el TEAC, trayendo a colación sentencias anteriores de la Audiencia Nacional, advierte que esa opción se haría, de acuerdo con el artículo 116 del Reglamento del impuesto, a través de una comunicación específica, que no siendo una autoliquidación sí sería una declaración tributaria, de acuerdo con la definición de ésta contenida en el artículo 119.1 de la LGT.

En la resolución de 15 de julio de 2019, el TEAC considera esencial el plazo para optar por el régimen del grupo de entidades en el IVA de acuerdo con los artículos 163 sexies y 163 nonies de la Ley del citado impuesto. Conforme a este último artículo, la entidad dominante debe comunicar a la Administración tributaria la opción por la aplicación del régimen especial en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial. Para el TEAC, de nuevo estamos ante una opción que se comunica a través de una declaración aunque ésta ni sea una autoliquidación ni conduzca a una liquidación administrativa.

Por lo demás, el debate, en este caso, suscita las mismas cuestiones que surgen acerca de la naturaleza de los plazos concedidos o previstos para la solicitud de un beneficio fiscal. El TEAC, en este caso, se decantará por entender que el plazo tiene un carácter sustancial o preclusivo. Aunque podría hacerlo afirmando esa naturaleza preclusiva del plazo previsto, lo que además sería bastante obvio en el caso del régimen especial del IVA, el TEAC prefiere invocar el artículo 119.3 de la LGT. Aun así, el TEAC asume que este precepto exige que la opción se realice en una declaración tributaria, si bien el TEAC encuentra la solución en la amplia definición de declaración recogida en el artículo 119.1 de la LGT que le permite considerar que es una declaración cualquier comunicación de solicitud de un beneficio fiscal.

4 Resolución núm. 06356/2015

5 Con un criterio luego reiterado en las Resoluciones de 9 de abril de 2019 (3285/2018) y en dos Resoluciones de fecha 14 de mayo de 2019 (2183/2016 y 6054/2017). La primera de estas resoluciones se refiere a la opción por la imputación temporal de una ganancia patrimonial en el IRPF y la segunda a la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicar.

6 ECLI: ES:TSJCV:2019:2662; recurso núm. 1148/2016.

se exige a través de una pura declaración tributaria que da lugar a una liquidación posterior de la Administración tributaria. Y simplemente no se aplicaría cuando el tributo se aplica en régimen de autoliquidación.

Desde luego, la tesis de la sala es discutible y sin duda será rechazada por la Administración. En una interpretación sistemática de la LGT, el artículo 119 no puede interpretarse haciendo omisión del hecho de que el artículo 120.1 de la misma LGT nos dice que las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. Por lo tanto, las referencias del artículo 119 deben aplicarse a las autoliquidaciones como declaraciones que son o parte de esta categoría más amplia⁷. Cuestión distinta sería sostener que una opción recogida en una autoliquidación debe hacerse o ejercitarse en la comunicación de datos que, como declaración, la autoliquidación ha de contener y no puede entenderse hecha en relación con las operaciones de liquidación o cuantificación del tributo que el obligado tributario haya realizado en su autoliquidación. Y asimismo es distinta la cuestión de la aplicación coordinada del artículo 119.3 de la LGT con el principio de regularización íntegra, principio éste que en realidad es al que acude la sala de Valencia en esta sentencia para adoptar su decisión.

En definitiva, este apartado 3 del artículo 119 de la LGT, tiene un contenido normativo centrado en impedir la modificación de una opción previamente realizada o ejercitada por el obligado tributario. A partir de aquí, conviene ya anticipar algunas ideas sin perjuicio de cuáles sean nuestras conclusiones una vez que hayamos analizado y expuesto con más profundidad la jurisprudencia del Tribunal Supremo existente al respecto y la doctrina del TEAC.

En primer lugar, debemos partir, a nuestro juicio, de la existencia de este mandato normativo contenido en el artículo 119.3 de la LGT. Por supuesto, cabe defender que no debiera existir tal norma y, sobre todo, que una norma de este tipo no puede prevalecer sobre la generalidad de lo previsto en el artículo 120.3 de la misma LGT, apartado éste en el que se prevé que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de la misma, sin que esta norma advierta que ello es así salvo o sin perjuicio de las opciones que ya haya ejercitado el obligado tributario en esa autoliquidación cuya rectificación luego se pretende. No obstante, entendemos que más bien ha de reconocerse la existencia de ambos preceptos y la necesidad de buscar una interpretación correcta de los mismos sobre todo en el contexto de la LGT y de los derechos del contribuyente.

En segundo lugar, hemos de reiterar una advertencia fundamental. Ni el artículo 119.3 de la LGT ni la jurisprudencia o la doctrina del TEAC han aclarado qué es una opción tributaria. En este campo, como volveremos a ver, el Tribunal Supremo parece haber entendido en ocasiones que una opción tributaria aparece siempre que el obligado tributario actúa en un determinado sentido. El Alto Tribunal parece transitar por este camino cuando asocia la idea de opción a la doctrina de los actos propios y a la prohibición de ir en contra de los mismos o cuando interpreta como preclusivo un plazo para aplicar un beneficio tributario. El TEAC ha tratado de ser más preciso pero tampoco ha conseguido ser totalmente claro a la hora de delimitar el terreno de las opciones tributarias y por ello el campo de aplicación del artículo 119.3 de la LGT.

En una primera y decisiva resolución de 18 de diciembre de 2008 ⁸ el TEAC centró esta noción en la existencia de una alternativa. Enfrentado a las consecuencias de la forma habitual de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual por parte de muchos contribuyentes, excluyendo la

⁷ Este es en suma el criterio del TEAC en la resolución ya citada de 11 de marzo de 2019 sobre el régimen especial de trabajadores desplazados. El TEAC considera que la solicitud de aplicación del régimen constituye una declaración tributaria dados los amplios términos en los que está redactado el artículo 119.1 de la LGT.

⁸ Resolución núm. 3277/2006.

ganancia patrimonial sin consignar en la casilla apropiada de la autoliquidación esta circunstancia, el TEAC hubo de plantearse si esa forma de proceder equivalía a una opción por la no aplicación en realidad de la exención prevista en la legislación del IRPF. Y por ello el TEAC asumió que antes de nada era necesario determinar cuándo nos encontrábamos ante una opción. Para el TEAC, la existencia de una opción exige la presencia de una alternativa entre dos regímenes distintos, de forma que el contribuyente opta entre dos tratamientos fiscales alternativos por uno de ellos. La opción necesita una elección realizada por el contribuyente entre dos alternativas, elección llevada a cabo además en una declaración tributaria.

Por este motivo, el TEAC concluyó que la exención por reinversión en vivienda habitual encerraba una opción pues el contribuyente podía elegir entre dicha exención o el gravamen de la ganancia patrimonial y la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda por referencia a la vivienda en la que se materializó la reinversión. Pero, a continuación, el TEAC se centraría entonces en las condiciones que exigía el ejercicio de esa opción a los efectos del artículo 119.3 de la LGT y del efecto de cierre que este precepto supone al impedir la rectificación de la opción ejercitada. Luego volveremos sobre este otro aspecto de la doctrina del TEAC.

Volviendo al concepto de opción, el TEAC entendió pues desde esta doctrina inicial que la existencia de una opción a los efectos del artículo 119.3 de la LGT exigía la existencia de una elección a realizar por el obligado tributario entre dos regímenes o alternativas fiscales distintas. Por lo tanto, no existiría opción alguna ante la mera no aplicación de una norma aunque ello hubiera supuesto la no aplicación de un beneficio fiscal o una mayor tributación. Adicionalmente, el TEAC entendió que una opción debe ejercitarse con claridad y a través de un cauce formal adecuado.

El TEAC ha vuelto después en tres ocasiones sobre este propósito de construir un concepto de opción. Lo hace en primer lugar en su resolución de 8 de mayo de 2014⁹. Ante una reclamación instada por un ascendiente en relación con una liquidación en la que se le negaba la aplicación del mínimo familiar, lo que dependía de la autoliquidación presentada por la hija, incompatible con dicho mínimo familiar, el TEAC resuelve primero sobre la legitimación del ascendiente para solicitar la rectificación de la autoliquidación del descendiente, dado el interés legítimo de aquél, y, luego, añade lo siguiente:

Finalmente, resta por añadir que a juicio de este Tribunal Central, en estos supuestos, al no estar obligado el descendiente a presentar declaración, el hecho de presentarla no puede considerarse como una “opción” sometida a la regulación del artículo 119.3 de la LGT, sino que estamos ante el ejercicio de un derecho, el de solicitar y en su caso obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, derecho previsto en los artículos 31 y 66 y siguientes de la LGT al que el contribuyente puede renunciar, estando prevista la renuncia a los derechos en que se fundamenta la solicitud como un modo más de terminación de los procedimientos tributarios, en este caso, del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación (artículo 100 de la LGT).

De esta resolución de 8 de mayo de 2014¹⁰, respecto de la relación entre la aplicación del mínimo familiar y la existencia de una autoliquidación del descendiente, se desprendería también que la opción exige no sólo una elección sino también el deber de realizar esa elección. Así se diferencia entre el ejercicio de una opción y el de un derecho pues el descendiente que declara no realiza una opción, al no estar obligado a declarar, sino que ejercita un derecho a solicitar una devolución, al que después puede renunciar.

Vuelve el TEAC sobre el concepto de opción en la resolución clave, la de 4 de abril de 2017¹¹.

⁹ Resolución núm. 0544/2013.

¹⁰ Más recientemente, el TEAR de Cataluña, invocando esta resolución del TEAC y en una resolución de 8 de abril de 2019 (08/09432/2015), ha rechazado que sea una opción la renuncia a la devolución procedente ejercida en la autoliquidación oportunamente presentada. Sobre la base asimismo de lo resuelto por el TSJ de Cataluña en casos similares, el TEAR entiende que tal renuncia lo es de un derecho y no supone el ejercicio de una opción irrevocable.

¹¹ Asimismo, en la resolución de 3 de diciembre de 2019 (00/03828/2018/00/00) el TEAC afirma que el acogimiento al

Al afrontar la cuestión del tratamiento como opción de la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades, el TEAC asume una noción tal vez más amplia de las opciones tributarias. Pero, sobre todo, esta resolución flexibiliza la exigencia de claridad en el cauce formal previsto para el ejercicio de la opción. El TEAC asume la existencia de opciones derivadas de una conducta del contribuyente que difícilmente podría entenderse que iba dirigida a realizar una elección de ese tipo. En particular, la apreciación de una opción en la no presentación en plazo de una autoliquidación, como pura conducta omisiva, conduce a una interpretación del artículo 119.3 de la LGT que agrava los problemas de coordinación de este precepto con principios fundamentales como el de proporcionalidad y con los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica.

Pero el esfuerzo más obvio por definir la noción de opción se hace en la resolución de 14 de febrero de 2019¹². El TEAC se enfrenta a la libertad de amortización como posible opción y afirma que se halla ante una opción tributaria. Pero para ello el TEAC ha de aclarar la diferencia entre una opción y un derecho. Estamos en definitiva ante la misma cuestión planteada en la resolución de 2008 y en la de 2014, pues la elección supone una opción y no hay opción cuando nos hallamos ante un derecho. Pero el TEAC, en esta resolución de 2019 ha de reconocer las dificultades de su empeño. Para el TEAC, *[i]ntentar resolver el tema que nos ocupa con una discusión meramente semántica, sobre si estamos ante “una opción” o “un derecho”, resulta poco fecundo”. Por ello, el TEAC concluye que “[e]l problema que nos ocupa no puede solucionarse por la vía de caracterizar el beneficio fiscal de “la libertad de amortización” de “opción” o de “derecho”. El tema que nos ocupa debe resolverse a partir del análisis de la naturaleza jurídica, de la regulación de qué es y en qué consiste tal beneficio fiscal y de qué modo y manera y cuándo se aplica en la práctica, si es que un sujeto pasivo decide aplicárselo*. Y, a continuación¹³, hace dos afirmaciones un tanto inquietantes para un tema de tanta trascendencia.

En primer lugar, el TEAC afirma que *“[e]l análisis debe hacerse en los términos que hemos expuesto, sin perjuicio de lo cual, en lo que sigue, y por simplificar, diremos 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”*. Lo cual es cierto pero debería ser al revés. Es decir, lo importante es saber cuándo nos hallamos ante una opción, pues sólo entonces será aplicable el artículo 119.3 en detrimento del 120.3 de la LGT. En cambio, de esta resolución parece desprenderse que el TEAC asume que, si se aplica el artículo 119.3 de la LGT, será porque nos hallamos ante una opción.

Pero es que en realidad, el TEAC lo que asume es la imposibilidad de definir qué es una opción ni siquiera sabiendo que esa noción descansa sobre la existencia de una elección. Porque el TEAC a renglón seguido nos dice lo siguiente: *“[p]ues bien, como vamos a ir viendo, no hay grandes categorías de uno u otro tipo, hay que ir caso por caso, figura por figura, pues las hay que, aun teniendo entronques comunes, unas recogen opciones (art. 119.3) y otras derechos (art. 120.3)”*.

Lo cual llevará al TEAC a asumir que la libertad de amortización es una opción como consecuencia de las condiciones que rodean su ejercicio. En cambio, el régimen especial de las empresas de reducida dimensión no sería una opción pues la aplicación de este régimen es automática al menos en la generalidad de sus consecuencias aunque el TEAC advierte que algunos aspectos de este

régimen especial de un canje de valores por un socio persona física residente, cuando las entidades implicadas no son residentes, es una opción cuya comunicación es esencial. Para el TEAC, como regla general la comunicación de la opción de acogimiento es una mera obligación formal cuya omisión no impide la aplicación del régimen. Pero no sería así en el caso de que las entidades implicadas fuesen no residentes, pues, en tal supuesto, el artículo 43 del RIS atribuye carácter sustancial a la comunicación de la opción por acogerse a la opción por aplicar el régimen especial. Aunque como el TEAC reconoce, esa comunicación se efectúa marcando la casilla correspondiente en la declaración, una declaración en la que, a pesar de la omisión de esa forma de comunicación, el contribuyente tampoco habría incluido renta alguna derivada del citado canje.

12 Resolución núm. 01524/2017.

13 En el Fundamento de Derecho 2º de esta resolución.

régimen especial podrían ser en sí mismos una opción.

Y, para terminar, el TEAC va a reiterar esta doctrina por última vez en la resolución de 15 de julio de 2019 sobre el régimen especial del grupo de entidades en IVA. El TEAC se remite a la doctrina sentada en la resolución de 14 de febrero, para pronunciarse acerca de si el citado régimen especial es una opción o es un derecho concluyendo que es lo primero a la vista de las características del mismo.

En definitiva, sin perjuicio de que volvamos sobre estas resoluciones luego en la exposición sistemática de las mismas y en nuestras conclusiones, la aplicación de este artículo 119.3 de la LGT descansa sobre un concepto de opción pendiente de construir. Y sin embargo, dadas las evidentes dificultades de esta construcción, tal vez no deberíamos insistir tanto en este esfuerzo conceptual como retomar el camino de la vieja resolución de 2008 y fijarnos en las condiciones de ejercicio de la opción y las consecuencias del sistema.

La interpretación del artículo 119, tanto en su apartado 3 como en su nuevo apartado 4, debe evitar consecuencias desmesuradas o desproporcionadas, como las que resultarían de advertir opciones difusas que den lugar a una tributación que sería contraria a los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica. El artículo 119.3 de la LGT ha de interpretarse coherentemente con otros preceptos de la misma ley y, en particular, con el artículo 120.3 que prevé el derecho de cualquier obligado tributario a solicitar la rectificación de una autoliquidación. Es obvio que una interpretación desproporcionadamente expansiva del artículo 119.3 de la LGT puede terminar vaciando de contenido el artículo 120.3¹⁴. A todo lo cual hay que añadir que actualmente la interpretación del artículo 119, apartados 3 y 4, exige una conciliación no sólo con dicho artículo 120.3 sino con un principio fundamental de construcción principalmente judicial, como es el principio de regularización íntegra.

1.3. El artículo 119.4 de la LGT

La reforma de la LGT, por obra de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, supuso la presencia de un nuevo apartado en el artículo 119. Este apartado cuarto dispone 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.

Como puede apreciarse, el precepto tiene un contenido normativo que pretende completar las consecuencias del apartado anterior ante una liquidación tributaria. A nuestro juicio, y en este momento en el que nos limitamos a plantear el marco del debate, este nuevo apartado se centra en las siguientes ideas principales.

En primer lugar, la norma sólo es de aplicación ante una liquidación practicada por la Administración, es decir, ante una liquidación administrativa derivada de un procedimiento de aplicación de los tributos, tanto de gestión como de inspección. En ese momento, la ley asume que el apartado tercero no impide rectificar lo hecho con anterioridad por el contribuyente en cuanto a la aplicación, compensación o deducción de cantidades procedentes de ejercicios precedentes. Si la liquidación administrativa altera la situación del obligado tributario, éste puede cambiar sus criterios anteriores sin que pueda entenderse que ello supone la rectificación extemporánea de

¹⁴ Como dice MONTESINOS OLTRA, el artículo 119.3 de la LGT constituye una regla especial restrictiva, lo que obliga a afinar en la delimitación de este concepto hasta encontrar razones que justifiquen tal restricción.

Montesinos Oltra, S.; "El concepto de opción tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, número 176, 2017.

una opción tributaria, lo que estaría vedado por el apartado anterior de este mismo artículo 119.

Por otra parte, el apartado cuarto excluye como novedad la posibilidad de que, a esos efectos, el obligado tributario pretenda *“modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos”*. Este es el contenido normativo crucial del precepto. Recordemos que la misma Ley 34/2015, en el apartado II de su preámbulo, nos dice que el precepto en cuestión establece *“[e]xpresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida”*.

Ciertamente, el preámbulo de la Ley 34/2015 parece hacer decir al apartado cuarto del artículo 119 algo más de lo que se desprende de su redacción. En cualquier caso, aunando ambos textos podemos aventurar las siguientes conclusiones.

En primer lugar, el artículo 119.4 de la LGT establece como presupuesto de su aplicación, por un lado, como ya hemos advertido, que estemos ante una liquidación derivada de la resolución de un procedimiento de aplicación de los tributos y, por otro, que, ante esa liquidación, el obligado tributario pretenda rectificar o modificar la aplicación de cantidades pendientes de compensar o deducir y lo haga a través de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación de su autoliquidación. Del texto del precepto se deriva la exigencia de cuatro requisitos que deben concurrir como presupuesto para la aplicación de la norma: una liquidación tributaria, unas cantidades pendientes de deducir o compensar, una pretensión de modificación de las mismas y que esta pretensión se conduzca a través de una declaración complementaria o una solicitud de rectificación de la autoliquidación. De estos cuatro requisitos, el primero y el último son claros. En cambio, la referencia en la norma a los otros dos es ambigua sobre todo desde la perspectiva del texto ya citado del preámbulo de la Ley 34/2015.

En efecto, el artículo 119.4 de la LGT habla de las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, las cuales podrán aplicarse en la liquidación, pero no pueden ser ya modificadas. Es decir, la norma asume, a pesar de lo dicho en el apartado 3 anterior, que la aplicación de esas cantidades pendientes sería posible aún a results de una liquidación. Enlazando con lo que el TEAC dirá en la ya tantas veces citada resolución de 4 de abril de 2017, las créditos fiscales procedentes del periodo X, que no fueron plenamente compensados en el periodo X+1, pueden ahora aplicarse con ocasión de una liquidación relativa a este último periodo X+1, sin que pueda interpretarse que el contribuyente optó por no aplicarlos o compensarlos por el mero hecho de que en su declaración inicial los aplicara hasta donde le era posible.

La dificultad surge porque a partir de aquí el precepto y la interpretación del mismo que hace el preámbulo parecen decir cosas no exactamente coincidentes y vaya por delante que, a nuestro juicio, lo que tiene sentido es lo dicho por el preámbulo de la Ley 34/2015. El artículo 119.4 habla de cantidades pendientes y el preámbulo, de cantidades pendientes pero que ya se hubieran compensado o aplicado. La norma parece querer evitar que el obligado tributario, siguiendo el pequeño ejemplo que hemos expuesto, modifique ante la liquidación relativa al año X+1, las cantidades pendientes de compensar ahora y procedentes del año X. El preámbulo dice otra cosa: se trata de evitar la modificación ahora ante la liquidación del año X+1, de las cantidades procedentes del año X, cuando tales cantidades ya se han aplicado o compensado. Luego, en realidad, esas cantidades estaban pendientes en el año X, tras la autoliquidación presentada correspondiente a ese ejercicio y si asumimos que la Administración nunca ha cuestionado esos créditos fiscales. No se trata de evitar que se inste ahora la rectificación de aquella autoliquidación de año X, lo cual aún debería ser posible sin perjuicio de la prescripción de ese derecho del obligado tributario. De lo que se trata es de evitar que el contribuyente pretenda ahora, ante una liquidación relativa al año X+1, modificar la autoliquidación del año X+2, en la que el contribuyente ya había aplicado los

créditos procedentes del año X, que originariamente no habían sido aplicados o compensados en el año X+1, objeto ahora de la liquidación administrativa. Los créditos aplicados o compensados ya en un periodo o ejercicio no pueden sustraerse de éste para su aplicación en otro ejercicio cuando las circunstancias de éste cambian por una liquidación ulterior de la Administración, aunque inicialmente esa compensación pudo haberse realizado en ese otro periodo o ejercicio ahora regularizado.

Esta última interpretación es la que se desprende además de la memoria de impacto normativo que acompañaba al proyecto de Ley de la que sería luego Ley 34/2015. En dicha memoria se insistía en la vinculación entre la norma y la aplicación del régimen sancionador, idea que el preámbulo, entonces exposición de motivos del proyecto de ley, apuntaba. Y concretamente se decía que no debía impedir la imposición de sanciones la aplicación al ejercicio comprobado de cantidades pendientes de compensación o deducción aplicadas previamente por el obligado tributario a otros ejercicios, cuando el obligado tributario, una vez iniciadas las actuaciones administrativas, decide rectificar su aplicación anterior para poder llevarlas al ejercicio comprobado y reducir así la deuda tributaria correspondiente a este último¹⁵.

Por lo tanto, entendemos que el artículo 119.4 de la LGT va dirigido a evitar que con ocasión de una liquidación tributaria, el obligado tributario solicite o pretenda que se rectifique una tercera autoliquidación para dejar sin efecto en su totalidad o en parte la aplicación hecha en esa autoliquidación de determinados créditos fiscales o la compensación de determinadas cantidades. Y la ley trata de cerrar ese camino aunque el obligado tributario solicite esa rectificación para practicar ahora la compensación o deducción que hubiera podido llevar a cabo en la autoliquidación originaria si las operaciones de liquidación realizadas entonces hubieran coincidido con las realizadas ahora por la Administración. Desde luego, el artículo 119.4 de la LGT no impide que el obligado tributario lleve a cabo esa reasignación de la aplicación hecha, mediante autoliquidaciones complementarias o solicitudes de rectificación de una autoliquidación relativas bien al periodo o ejercicio en el que se hizo la aplicación inicial como en relación con aquél respecto del que ahora se pretende tal aplicación, siempre que no se haya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos que afecte a éste último.

Cuestión distinta son dos objeciones que surgen de inmediato. Por un lado, la razón que parece guiar al legislador tal vez no sea la más sólida pues aquel invoca la necesidad de preservar la integridad del régimen sancionador. Pero precisamente, este régimen es el que debería salvaguardar en mayor medida las garantías del sujeto infractor y el respeto a la realidad sustancial de lo sucedido. Si el tipo de la infracción se describe diciendo que consiste en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria que hubiera debido ingresarse con la autoliquidación, sería un camino inseguro el pretender sostener que se ha dejado de ingresar lo que en realidad pudo no ingresarse aunque fuese aplicando unos créditos fiscales que luego se aplicaron en otro ejercicio, en el que entonces sí que puede ocurrir que hubiera debido ingresarse una deuda distinta si tales créditos o cantidades se hubieran aplicado o compensado con anterioridad. Todo ello además

15 La memoria de impacto normativo decía literalmente lo siguiente respecto de esta norma:

13) Artículo 119.4: De la misma manera que se exime de responsabilidad en materia de infracciones tributarias a quienes voluntariamente regularicen su situación tributaria con anterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, pero no se les exime si la regularización se efectúa con posterioridad, tampoco debe impedir la imposición de sanciones la aplicación al ejercicio comprobado de cantidades pendientes de compensación o deducción aplicadas previamente por el obligado tributario a otros ejercicios y que, una vez iniciadas las actuaciones administrativas, decide rectificar para poder llevarlas al ejercicio comprobado y reducir así la deuda tributaria correspondiente a este último.

De otra forma podría quedar al arbitrio del sujeto comprobado la existencia de infracciones tributarias, así como la cuantía de las mismas, cuando los hechos u operaciones no declarados, total o parcialmente, son los mismos independientemente del ejercicio en el que se apliquen las partidas pendientes de compensación o deducción.

Por tanto, se introduce un nuevo apartado para señalar expresamente la imposibilidad de aplicar en la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos cantidades pendientes de compensación o deducción aplicadas inicialmente por el obligado a otro ejercicio distinto del comprobado.

prescindiendo de qué sucede pues, cuando la regularización practicada no va acompañada de la apreciación de una infracción tributaria.

Por otro lado y por último, el artículo 119.4 de la LGT, al completar el apartado 3 preexistente, nos enfrenta de lleno con el problema de cómo conciliar la interpretación de estos dos apartados del artículo 119 con el principio de íntegra regularización de construcción principalmente judicial. Para no adelantar las cuestiones ni reiterarnos, abordaremos esta crucial pregunta más tarde al analizar los últimos y recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre este principio, así como en nuestras conclusiones.

2. La jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el artículo 119 de la LGT

2.1. Introducción

El Tribunal Supremo no ha elaborado aún una jurisprudencia completa y concluyente sobre el artículo 119 de la LGT. Nada ha dicho, en particular, ni directa ni incidentalmente, sobre el apartado 4 de este artículo incorporado en 2015. Por lo tanto, estamos a la espera de la jurisprudencia que el Alto Tribunal elabore en el futuro, tal vez próximamente, en el marco del régimen actual del recurso de casación sobre cada uno de los apartados tercero y cuarto del artículo 119.

No obstante, sí que existen distintos pronunciamientos del Alto Tribunal en los que éste alude a este precepto o en definitiva a los problemas que dicho precepto trata de resolver. Como idea de partida, hemos de advertir que la posición del Tribunal Supremo ha ido evolucionando, de manera que inicialmente el Tribunal Supremo recibió el nuevo artículo 119.3 de la LGT como una confirmación de su doctrina anterior en relación con la prohibición de ir contra los propios actos aplicada en el ámbito tributario y en relación con el contribuyente. Igualmente, esta concepción de las opciones tributarias casaba con ciertas resoluciones del Alto Tribunal en relación con el carácter sustancial que pueden tener los requisitos de los beneficios fiscales o el plazo para la solicitud de los mismos. Sin embargo, más tarde el Tribunal Supremo parece haber comenzado a dudar de su postura inicial, primero, al confrontarla con otra creación jurisprudencial como es la doctrina de la íntegra regularización aplicada a los procedimientos de inspección y, luego, al admitir una serie de recursos de casación sobre la cuestión que abren la posibilidad de que se matice la jurisprudencia anterior. Por otro lado, la aplicación del artículo 119.3 de la LGT en los tribunales inferiores ha dado lugar a decisiones muy diferentes.

2.2. La sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2011

La primera sentencia del Tribunal Supremo de cita obligada es la de 5 de julio de 2011¹⁶. Nos hallamos ante un asunto relativo al Impuesto sobre Sociedades de 1999, en relación con el acogimiento por una compañía al entonces llamado diferimiento por reinversión. La entidad no había aplicado inicialmente este beneficio fiscal. Pero con posterioridad a la presentación de su autoliquidación, la compañía solicitó la rectificación de la misma y la aplicación de dicho diferimiento. Estamos pues ante hechos y ejercicios anteriores a la LGT 2003 y a la vigencia pues de su artículo 119. A pesar de lo cual, el Tribunal Supremo va a hacer referencia a este precepto a la hora de resolver el recurso de casación planteado contra la previa sentencia de la Audiencia Nacional que había confirmado el criterio del TEAC denegando la rectificación solicitada.

A pesar de tratarse de hechos anteriores a la vigencia del artículo 119.3 de la LGT, el Alto Tribunal parte, según sus palabras, del entendimiento de hallarse ante una decisión u opción de acogerse o no a la previsión legal correspondiente que correspondía al interesado, opción que

¹⁶ ECLI: ES:TS:2011:4733; recurso de casación núm. 3217/2007.

debía comunicarse a la Administración. Aunque no existiera previsión expresa en la normativa del impuesto, la sentencia asume que hay que entender que el momento para ejercitar la opción era el de la presentación de la declaración del ejercicio en que tenía lugar la transmisión de los activos que originaban la obtención de los beneficios extraordinarios. Y ante la cuestión de si transcurrido ese momento cabía o no modificar la decisión inicial, el Tribunal Supremo cita por vez primera el artículo 119.3 con las siguientes palabras:

En la actualidad nos encontramos con una norma general, concretamente, con el artículo 119.3 de la ley 58/2003, General Tributaria, que expresamente impide que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración puedan rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración, debiendo significarse, incluso, que presentada en el trámite de enmiendas ante el Congreso de los Diputados y ante el Senado una dirigida a adicionar un segundo párrafo al apartado tres, para posibilitar en los supuestos de modificación de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria, a consecuencia de actuaciones de comprobación administrativa, el ejercicio, la solicitud o la renuncia a las opciones previstas en la normativa tributaria que pudieran surgir como consecuencia de la correspondiente rectificación, la enmienda no prosperó.

Antes, solo existían normas sectoriales que mantenían el mismo criterio. Así cuando se introdujo la posibilidad de optar por la tributación familiar conjunta o separada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se estableció expresamente que la opción ejercitada inicialmente para un periodo impositivo no podría ser modificada con posterioridad respecto del mismo (artículo 88 de la ley 18/91).

Sin embargo, en los casos no previstos ha de mantenerse también esta misma solución, en principio, al ser la opción una declaración de voluntad que efectúa el interesado a la que debe estarse por razones de seguridad jurídica.

(STS 5-7-2011; FJ 4º)

Como quiera que el TEAC había enfocado su negativa centrándose en el incumplimiento del requisito formal exigido reglamentariamente de la inclusión de estos datos en la memoria, el Tribunal Supremo añade que si bien el incumplimiento de los requisitos formales no puede hacer inaplicable un beneficio fiscal, no cabe extraer de ello la conclusión de que el beneficio era de aplicación automática, una vez apreciados los requisitos materiales para ella. Por el contrario, el diferimiento era una opción que debía ejercitarse oportunamente y el goce del beneficio exigía un acto de voluntad del sujeto pasivo. Y el Alto Tribunal enlaza su criterio con el de la opción como elección al afirmar que esa manifestación era necesaria pues el sujeto pasivo debía expresar cómo quería aplicar el beneficio, bien por el sistema de los siete años o bien por el método de amortización, debiendo realizar “[/]a elección de una u otra opción[...]. En el primer periodo impositivo en que procediera la integración de la renta en la base imponible, y elegida una opción, ésta no podía cambiarse en periodos impositivos posteriores” (FJ 5º).

Esta sentencia del Tribunal Supremo pone de manifiesto que la aparición de una norma hace que, con frecuencia, aunque la norma no sea retroactiva ni por supuesto se aplique así por los tribunales, éstos reaccionan interpretando el ordenamiento jurídico preexistente como si la citada norma ya hubiera existido con anterioridad. Tal es el caso de esta sentencia, en la que el Alto Tribunal reconoce que cuando la sentencia se dicta, existe ya una norma nueva que aborda la cuestión, el artículo 119.3 de la LGT, y resuelve a continuación como si la norma hubiera existido ya cuando ocurrieron los hechos enjuiciados, considerando que la solución adecuada debía ser la misma antes y después de la aparición de ese precepto, apelando al principio de seguridad jurídica. Asimismo, esta sentencia refleja una tendencia favorable a fijarse en la configuración de un beneficio fiscal teniendo en cuenta sobre todo la lógica del sistema, la existencia de diferentes formas de aplicar el beneficio o la sujeción del disfrute del mismo al cumplimiento de determinados

requisitos materiales en el futuro. La presencia de circunstancias como éstas conducía a exigir una declaración de voluntad inicial aun antes de la vigencia del artículo 119.3 de la LGT.

En ocasiones, el Tribunal Supremo basó esta exigencia de elección inicial en la doctrina de los actos propios y en el principio de prohibición del ir contra los propios actos. Buen ejemplo de este proceder es la sentencia de 28 de noviembre de 2011¹⁷. En un asunto de IVA, periodos de declaración de 2001, sobre elección entre devolución y compensación del saldo favorable al contribuyente, el Tribunal afirma que si entonces hubiera estado vigente ya el artículo 119.3 de la LGT sería indiscutible que el contribuyente no hubiera podido cambiar por devolución la opción por compensación que había adoptado. Lo cual no impide al Alto Tribunal acudir a la misma conclusión que la que resultaría de este precepto pues, a su juicio, *“[t]ampoco puede considerarse procedente dicho cambio con la regulación previa, porque al amparo de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones no se pueden revocar opciones de tributación permitidas por las normas reguladoras del tributo que fueron ejercitadas en tiempo y forma por el sujeto pasivo, tal y como hemos dejado dicho en la reciente sentencia de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07, FJ 6º). El respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados”*. Toda una manifestación de principios pues. La seguridad jurídica, la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima, permiten llegar a la misma conclusión de la irreversibilidad de las opciones. Por lo tanto, el Tribunal Supremo recibió el artículo 119.3 de la LGT como una confirmación de los principios rectores de su jurisprudencia.

En este mismo sentido, y dentro de esta aproximación inicial, podemos incluir la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 2014¹⁸. Nos hallamos ante un caso relativo al Impuesto sobre Sociedades. La entidad, ante la regularización llevada a cabo por la Administración, pretende cambiar el criterio de imputación temporal, de devengo a caja, cuando había optado por aplicar el primero respecto de una determinada operación considerada como una operación con precio aplazado. La entidad había optado así dada la existencia de una pérdida inicial que se convierte en una renta positiva después tras la determinación del valor de mercado del elemento patrimonial primero recibido como aportación no dineraria y luego transmitido.

La sala de instancia entendió que habiendo optado la entidad por el criterio de devengo, no podía modificar el mismo con ocasión de la comprobación inspectora. La entidad recurrente argumentó que cuando una renta inicialmente negativa se convierte en positiva tras una comprobación inspectora, asistía al contribuyente el derecho a cambiar su criterio anterior de imputación temporal, pues habían cambiado los hechos o las circunstancias en las que se adoptó la decisión anterior. Sin embargo, el Alto Tribunal en esta sentencia, se remite a otra anterior de 5 de mayo de 2014¹⁹, para reiterar lo ya dicho en las citadas sentencias anteriores de 2011. Actualmente, el artículo 119.3 de la LGT expresamente impide que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración puedan rectificarse con posterioridad. *“[A]ntes de esta previsión general, solo existían normas sectoriales seguidoras del mismo criterio, que debe mantenerse también en los casos en que no se prevea expresamente, al ser la opción una declaración de voluntad efectuada por el interesado a la que debe estarse por razones de seguridad jurídica [véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 2011 (casación 3217/07, FJ 4º), 20 de abril de 2012 (casación 636/08, FJ 2º), 7 de junio de 2012 (casación 2059/11, FJ 5º), 9 de julio de 2012 (casación 1132/10, FJ 2º) y 2 de noviembre de 2012 (casación 2966/09, FJ 4º), entre otras]”*. Y el Tribunal Supremo concluye lo siguiente en la sentencia de 5 de mayo de 2014, reproducida en la de 23 de octubre del mismo año (FJ 3º):

Como dijimos en la sentencia de 14 de noviembre de 2011 (casación 2921/09, FJ 3º), siguiendo el criterio de la antes citada de 5 de julio de 2011, el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a

¹⁷ ECLI: ES:TS:2011:8111; recurso de casación núm. 6369/2008

¹⁸ ECLI: ES:TS:2014:4387; recurso de casación núm. 654/2013

¹⁹ ECLI: ES:TS:2014:1893; recurso de casación núm. 5690/2011

los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados.

No puede admitirse, como pretende la recurrente, que a raíz de una comprobación y, esencialmente, como consecuencia de un cambio en la valoración, efectuado por la Administración, se altere el criterio de imputación de ingresos y gastos por el que voluntariamente había optado el sujeto pasivo. Ninguna incidencia puede tener esa mudanza valorativa sobre el criterio de imputación temporal en su momento elegido. (FJ 3º)

2.3. La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2017

Curiosamente, años después, el Tribunal Supremo se enfrentará a la misma cuestión ya ante hechos a los que resultaba de aplicación el artículo 119.3 de la LGT. Y llegará a la misma conclusión con parecidos argumentos. En la sentencia de 8 de junio de 2017²⁰, de nuevo nos hallamos ante una entidad que opta por el criterio de devengo en lugar del criterio de caja, para imputar la renta derivada de la transmisión de un elemento patrimonial en 2005. Al mismo tiempo, la entidad aplica la reinversión de beneficios extraordinarios. La regularización inspectora redujo sin embargo la deducción por dicha reinversión por entender que sólo se había acreditado una reinversión parcial del importe obtenido por la enajenación del elemento patrimonial. La entidad recurrente alegó que había incurrido en un error en la aplicación de la norma relativa a la deducción por reinversión que le debía permitir ahora corregir su elección sobre el criterio de imputación temporal de la renta. Sin embargo, el Tribunal Supremo niega la existencia de tal error material, sino en todo caso de un error en la formación de su voluntad, que ahora la entidad no puede reparar por impedirlo ya el artículo 119.3 de la LGT.

Para el Alto Tribunal, este precepto prohíbe la revocación de la opción hecha por un contribuyente que sería lo pretendido por la entidad recurrente, es decir, *“anular la opción elegida y cambiarla por la que más le convenía una vez que actuó la Administración, y con ello alterar sustancialmente su propia actuación”*.

2.4. La sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2017

A pesar de los precedentes anteriores y, a pesar especialmente de la referencia que ya hacía el Tribunal Supremo en su jurisprudencia sobre el significado de la enmienda presentada en la tramitación parlamentaria, que no llegó a prosperar, y que permitía cambiar la opción hecha con ocasión de una comprobación tributaria, el Tribunal Supremo no podrá evitar las cuestiones que suscita la necesaria coordinación entre el artículo 119.3 de la LGT y el principio de regularización íntegra. Y así llegamos a la sentencia de 22 de noviembre de 2017²¹.

De nuevo nos hallamos en el Impuesto sobre Sociedades, en un caso complejo. Tras una regularización inspectora, la entidad afectada planteó la aplicación de los créditos fiscales pendientes, derivados de bases imponibles negativas, lo que rechazó tanto la Administración como la sala de instancia, la Sección 2ª de la sala de la Audiencia Nacional, con invocación expresa del artículo 119 de la LGT. En realidad, aunque no era aún de aplicación en aquellos ejercicios, el supuesto planteado era el contemplado en el artículo 119.4 de la LGT, pues, decía la sentencia de instancia, los créditos fiscales que el contribuyente pretendía aplicarse en los ejercicios comprobados, ya habían sido objeto de aplicación en ejercicios posteriores, lo que debía suponer que el derecho se hubiese agotado por su ejercicios en tales otros ejercicios posteriores, por voluntad de la propia entidad.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, tras desestimar las demás pretensiones de la entidad sobre el fondo del asunto, casará la sentencia de la Audiencia Nacional trayendo a colación su propia doctrina sobre la regularización íntegra. Para el Alto Tribunal, y ello es crucial, *“[I]o primero que*

²⁰ ECLI:ES:TS:2017:2277; recurso de casación núm. 3944/2015

²¹ ECLI:ES:TS:2017:4320; recurso de casación núm. 2654/2016

ha de destacarse es que la interpretación del artículo 119.3 de la LGT 2003 debe cohonestarse con el principio de íntegra regularización que rige en las actuaciones inspectoras, y tanto en las de alcance general como en las de alcance parcial”. Obviamente, nos hallamos ante una afirmación trascendental aunque el Tribunal Supremo no explique cómo ha de realizarse esta coordinación o interpretación sistemática ni aluda a la aparición ya entonces conocida del artículo 119.4 de la LGT. En cualquier caso, la sala hace dos cosas a continuación.

En primer lugar, la sentencia se remite a la anterior de 26 de enero de 2012²² en la que el Tribunal Supremo había recogido el principio de íntegra regularización, ya asumido en pronunciamientos anteriores, recordando “[q]ue cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos los componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia”²³.

En segundo lugar, la sentencia se pronuncia sobre el alcance que tal principio debe tener en un caso como el planteado. Y dice lo siguiente:

En lo que hace al alcance que debe tener la acogida de este cuarto motivo de casación, debe decirse que dicha acogida se traduce en estas consecuencias: (a) no significa reconocer a la recurrente el derecho a que se le aplique directamente la compensación que solicitó respecto de bases negativas en ejercicios anuales anteriores; (b) tan sólo se concede el distinto derecho a que la Administración tributaria, con carácter previo a realizar la liquidación resultante de la actividad inspectora, resuelva si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los concretos créditos fiscales que fueron invocados respecto de ejercicios anteriores, pero sin oponer como obstáculo que había precluido temporalmente el derecho a deducir esa solicitud; y (c) queda también a salvo el derecho de la Administración de condicionar la compensación solicitada para la liquidación litigiosa a la dejación sin efecto de la compensación que por los mismos créditos fiscales hubiese realizado la entidad recurrente en otros ejercicios fiscales diferentes a los aquí controvertidos.

Todo lo anterior en el bien entendido de que las cuestiones que se susciten sobre la compensación que acaba de apuntarse es materia propia del incidente de ejecución que eventualmente pueda promoverse. (FJ 6º).

En suma, el Tribunal Supremo asume que el principio de regularización íntegra se aplica en un ámbito en el que usualmente se aprecia la existencia de una opción y a pesar de hallarnos en un supuesto hoy contemplado, al menos en parte, por el nuevo apartado cuarto del artículo 119 de la LGT.

Luego volveremos necesariamente sobre este punto de la cuestión al resumir la posición del Alto Tribunal y en nuestras conclusiones. De momento, debemos advertir que sin duda esta doctrina se ha visto reforzada por el alcance dado al principio de regularización íntegra por las posteriores sentencias del mismo Tribunal Supremo de 25 de septiembre²⁴, 10 de octubre²⁵, 17 de octubre²⁶ y

22 ECLI: ES:TS:2012:483; recurso de casación núm. 5631/2008

23 La sentencia añadía el matiz siguiente: “[P]rincipio de íntegra regularización que no encuentra limitación según estemos ante actuaciones generales o parciales, pero que, claro está, debe aplicarse dentro de cada marco concreto en el que debe ponderarse, y no puede obviarse que estamos en este caso ante una comprobación de carácter parcial. Por lo tanto, habrá de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora de carácter parcial”

24 ECLI:TS:2019:3705; recurso de casación núm. 4786/2017

25 ECLI:ES:TS:2019:3287; recurso de casación núm. 4153/2017

26 ECLI:TS:2019:3263; recurso de casación núm. 4809/2017

13 de noviembre de 2019²⁷.

En las primeras tres sentencias, el Tribunal Supremo se limita a recordarnos la necesidad de respetar el llamado principio de íntegra regularización incluso tratándose de regularizaciones que se proyectan sobre tributos repercutidos. En un caso de operaciones simuladas que dan lugar a la deducción en sede del destinatario de cuotas de IVA derivadas pues de tales operaciones inexistentes, la sala entiende que la Inspección de los Tributos no puede rechazar la deducción del IVA improcedentemente repercutido sin proceder al mismo tiempo, y ello es lo decisivo, a acordar la devolución al mismo obligado tributario de tales cantidades que no solo éste se dedujo sino que asimismo soportó, habiendo sido ingresadas en el Tesoro por el sujeto pasivo²⁸.

En la última de las sentencias citadas, el Tribunal Supremo amplía en realidad la operatividad del citado principio, convertido en un principio rector de los procedimientos administrativos de comprobación tributaria. Nos hallamos ante una regularización del Impuesto sobre Sociedades en la que se incrementó la base imponible de una entidad al entender la Inspección de los Tributos que no eran reales los servicios derivados de un contrato marco de prestación de aquellos servicios, recibidos por una entidad y prestados por su matriz. Asimismo, se incrementó la base imponible de la mencionada entidad filial al rechazarse la deducción de ciertos intereses derivados de un préstamo otorgado por su matriz, por considerar la Inspección de los Tributos que tales intereses encubrían una liberalidad al derivar realmente de una retribución de capital y ser una utilidad derivada de la condición de socio del supuesto prestamista. Asumidos los ajustes positivos, no estaba sujeta a discusión la integración de las rentas correlativas en la base imponible de la entidad matriz. Por ello, en el correspondiente recurso de casación lo que se planteaba era si la Administración en casos como el descrito debía efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando cualquier enriquecimiento injusto.

En su sentencia de 13 de noviembre de 2019, el Tribunal Supremo comienza recordando sus sentencias inmediatamente anteriores de 25 de septiembre, 10 y 17 de octubre de 2019. En todas ellas se ha consagrado este principio que ahora, en esta sentencia de 13 de noviembre, se extiende al terreno de los ajustes bilaterales en el Impuesto sobre Sociedades, consagrando a su vez el principio de unidad de acto conforme al cual el principio de íntegra regularización supone que la Administración al llevar a cabo una regularización debe realizar simultáneamente todos los ajustes exigidos para regularizar íntegramente la situación tributaria del contribuyente sin diferir esos otros ajustes a otro procedimiento posterior teóricamente más adecuado o procedimentalmente pertinente. Y todo ello inclusive cuando en el caso tal doctrina supondría extender las actuaciones a terceros afectados.

De esta manera la sala resuelve que, en efecto, por respeto al principio de seguridad jurídica, cuando la Administración cuestione la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, pudiendo generar en otros sujetos intervinientes en la operación un exceso de tributación susceptible de regularización, aquélla debe efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración²⁹.

A pesar de la claridad pues de la posición del Tribunal Supremo en relación con el principio o

²⁷ ECLI:ES:TS:2019:3677; recurso de casación núm. 1675/2018

²⁸ Recientemente, el TEAC ha hecho una peculiar aplicación de este principio de regularización íntegra en el IVA en su resolución de 17 de diciembre de 2019 (02680/2018). En un recurso de alzada para la unificación de criterio de la Directora del Departamento de Recaudación, el TEAC considera que la Administración tributaria no puede en definitiva exigir a un responsable tributario una deuda tributaria que surgió de unas operaciones que a otros efectos conexos la Administración tributaria entendió que constituían un negocio simulado.

²⁹ No obstante, en el caso concreto enjuiciado, la sentencia desestima en última instancia el recurso de casación sin perjuicio de la validez del principio general sentado como doctrina. En efecto, en el caso al que se enfrenta la sentencia de 13 de noviembre de 2019, la entidad recurrente en casación es la entidad filial que fue objeto del procedimiento de inspección y a la que se le negó la deducción de ciertas cantidades con los consiguientes ajustes positivos en su base imponible. Por añadidura, esta entidad fue transmitida por su matriz con posterioridad, dejando de existir vinculación entre ambas

doctrina de la regularización íntegra, lo cierto es que no por ello se han despejado las dudas sobre la posición del Alto Tribunal en torno a la cuestión central de la interpretación del artículo 119.3, en relación hoy con el artículo 119.4 de la LGT.

Por un lado, los antecedentes que ya hemos comentado ponen de manifiesto una postura inicial del Tribunal Supremo favorable a dar cobertura a una aplicación amplia y hasta cierto punto automática del citado precepto y de la noción de opción tributaria. Sobre la base de la doctrina de los actos propios y de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, el Alto Tribunal ha venido negando la posibilidad de rectificar autoliquidaciones con posterioridad a su presentación, inclusive en el caso de una posterior comprobación tributaria que altere sustancialmente las circunstancias.

Por otro lado, la jurisprudencia construida en torno a la noción de íntegra regularización ha soslayado la contradicción existente entre tal principio y la propia jurisprudencia preexistente y, sobre todo, el nuevo artículo 119.4 de la LGT. No obstante, parecería que el Alto Tribunal estaría dispuesto a mantener su construcción aun después del citado precepto incorporado a la LGT en 2015, considerando simplemente que el nuevo apartado veda las rectificaciones derivadas de autoliquidaciones complementarias o de rectificaciones de una autoliquidación pero no cuando tales rectificaciones derivan de una liquidación administrativa debida por la aplicación del principio de íntegra regularización.

2.5. Últimas resoluciones judiciales a destacar

No obstante, en estos últimos años, mientras perfilaba la doctrina mencionada, el Tribunal Supremo ha dictado otras sentencias y ha admitido algunos recursos de casación que han contribuido a hacer aún más incierta la solución interpretativa de los preceptos legales comentados. Al mismo tiempo, algunos Tribunales Superiores de Justicia han dado diferentes respuestas a los problemas concretos que se les han planteado en el terreno de la interpretación del artículo 119.3 de la LGT.

Por lo que se refiere al Tribunal Supremo, en su sentencia de 20 de marzo de 2019³⁰, el Alto Tribunal reitera el efecto preclusivo del plazo de presentación de una declaración, de suerte que acepta que la presentación fuera de plazo de la declaración acarrea la imposibilidad de acogerse a ciertas reducciones o bonificaciones fiscales, en el caso relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y establecidas en la legislación fiscal de Aragón³¹. De esta manera, el Tribunal Supremo

sociedades. En estas circunstancias, la sala resalta que la entidad recurrente no solicitó en ningún momento, durante la tramitación administrativa, la intervención en el procedimiento de la otra entidad vinculada con ella y supuestamente perjudicada, lo que debió hacer en virtud del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre los administrados y la Administración. Por ello, la sentencia considera que correspondía a la entidad supuestamente perjudicada alegar dicha inacción procedimental, si entendía que le causó indefensión.

30 ECLI: ES:TS:2019:967; recurso de casación núm. 2425/2017.

31 Esta misma cuestión ha dado lugar a soluciones diferentes en los Tribunales Superiores de Justicia.

Así, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura ha entendido que la falta de presentación en plazo de la autoliquidación supone la renuncia a la aplicación del beneficio fiscal por no cumplir los requisitos o asumir los compromisos asociados al mismo. Y lo ha hecho en particular en relación con la reducción por adquisición de la vivienda habitual en el ISD. Destacan en este sentido las sentencias de 11 de enero de 2018 (ECLI:ES:TSJEXT:2018:9;recurso 87/2017), de 29 de marzo de 2019 (ECLI:ES:TSJEXT:2019:356;recurso 236/2018) y de 17 de octubre de 2019 (ECLI: ES:TSJEXT:2019:1109; recurso 536/2018).

El TSJ de Extremadura alude al artículo 29 del Decreto Legislativo 1/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado. Este precepto dispone que cuando la definitiva efectividad de un beneficio fiscal dependa del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al de devengo del impuesto, la opción por la aplicación de tal beneficio deberá ejercerse expresamente en el periodo voluntario de declaración o autoliquidación del impuesto. En otro caso, salvo disposición en contra en la normativa propia de cada beneficio fiscal, se entenderá que el obligado tributario renuncia a la aplicación de dicho beneficio.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha entendido lo contrario en sus sentencias de 27 de noviembre de 2013 (ECLI:ES:TSJGAL:2013:9916; recurso 15774/2012) y de 9 de marzo de 2016 (ECLI: ES:TSJGAL:2016:1518; recurso 15368/2015) y, sobre todo, en dos recientes Sentencias de 5 de noviembre de 2019 (ECLI:ES:TSJGAL:2019:6149; recurso

da una vez más carácter sustancial al requisito de presentación en plazo de la solicitud de aplicación de un beneficio fiscal. Ello es especialmente cierto y suele ser generalmente aceptado, cuando el disfrute del beneficio fiscal controvertido está sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos futuros aunque se limiten al mantenimiento de un activo sin transmitirlo. En ausencia de tales requisitos de cumplimiento futuro, la cuestión es más dudosa, pero en ocasiones se admite esa trascendencia de la presentación oportuna de la solicitud o de la declaración en la que se solicita o la autoliquidación en la que se aplica el correspondiente beneficio fiscal.

Por supuesto, esta exigencia de presentación oportuna de la autoliquidación como requisito sustancial de un régimen fiscal determinado o de un beneficio fiscal o como opción tácita de renuncia al beneficio plantea problemas no sólo desde la perspectiva de la noción de opción y sus efectos. Como ya hemos comentado en relación con la doctrina del TEAC sobre la exigencia de que cualquier opción deba ejercitarse en una declaración presentada en el plazo previsto, este tipo de exigencias afecta al principio de capacidad económica y da lugar a un trato desigual que debe encontrar su justificación objetiva y razonable en el hecho de esa presentación tardía o no solicitud en plazo. La cuestión se hace más espinosa cuando los diferentes legisladores dan soluciones distintas para casos análogos de modo que en unos supuestos se exige la presentación en plazo de la autoliquidación, en otros se admite el cambio de criterio o el ejercicio de la opción más tarde, normalmente hasta la existencia de un requerimiento o actuación de la Administración, y en otros casos por último se acepta la rectificación por otras causas justificadas en un momento posterior.

El ordenamiento tributario presenta hoy diversos ejemplos de esta técnica. Así, por escoger un caso significativo³², el artículo 25 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, prevé que en el caso de adquisiciones inter vivos, a diferencia de lo que sucede en las transmisiones mortis causa, la bonificación del 99 por 100, aplicable entre cónyuges, ascendientes y descendientes, será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada

15743/2018 y ECLI: ES:TSJGAL:2019:6152; recurso 15819/2018).

La sala de Galicia alude al artículo 11 de la Ley 9/2008, de 28 de julio, gallega de medidas tributarias en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones, conforme al cual las reducciones del ISD no se aplicarían de oficio, habiendo de solicitarse por los sujetos pasivos en la presentación de la declaración del impuesto. Actualmente, el artículo 23 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, dispone que los beneficios fiscales que dependan del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al devengo no se aplicarán de oficio, habiendo de solicitarse expresamente por el contribuyente en el periodo reglamentario de presentación de la declaración del impuesto, practicándose dichos beneficios fiscales en la correspondiente autoliquidación. La norma actualmente admite que en el caso de declaración extemporánea sin requerimiento previo, la solicitud pueda realizarse en la presentación de la declaración, practicándose dichos beneficios fiscales en la correspondiente autoliquidación. En cambio, si en la autoliquidación presentada no se hubiesen aplicado los citados beneficios fiscales, no podrá rectificarse con posterioridad en cuanto a la aplicación del beneficio fiscal, salvo que la solicitud de rectificación se hubiese presentado en el periodo reglamentario de declaración.

En relación con la reducción por adquisición de vivienda habitual, estas normas no impiden a la sala considerar que, en un supuesto de solicitud de la reducción en el trámite de alegaciones del procedimiento de comprobación limitada, y aun después de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 2019 citada, es posible la aplicación pretendida en ese momento del mencionado beneficio fiscal.

Invocando la sentencia del TSJ de Galicia de 9 de marzo de 2016, el TEAR de Galicia en su resolución de 21 de febrero de 2019 (15/00780/2016), ha entendido que si el contribuyente no ha aplicado en su autoliquidación la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante, no podrá aplicar ya la mejora autonómica prevista en la normativa gallega pero si la reducción recogida en el artículo 20.2.c) de la Ley estatal del ISD. Para el TEAR de Galicia, en el primer caso la norma autonómica sí supedita la aplicación de la reducción a la solicitud de la misma en plazo mediante la autoliquidación correspondiente. Pero esa previsión no existe respecto de la reducción estatal la cual además no puede ser considerada como una opción de acuerdo con el criterio ya comentado del TSJ de Galicia.

En cambio, en su resolución de 15 de julio de 2019 (1142/2016), el TEAC considera esencial el plazo para optar por el régimen del grupo de entidades en el IVA de acuerdo con el artículo 163 sexies de la Ley del citado impuesto. El TEAC invocando las anteriores Resoluciones de 4 de abril de 2017 y de 14 de febrero de 2019, entiende que este régimen especial no constituye un derecho sino una opción cuyo ejercicio en plazo es esencial.

32 Pueden verse en este sentido las normas citadas en la nota precedente de las Comunidades Autónomas de Extremadura y de Galicia.

dentro del plazo voluntario o fuera de éste sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria. Aquí, la legislación de Madrid hace una interpretación peculiar de la materia que nos ocupa. La presentación en plazo es sustancial y no cabe aplicar la bonificación después, aunque se admite que se haga, siempre que no haya mediado un requerimiento de la Administración. Luego, tras este requerimiento, la Administración liquidará el impuesto sin aplicar la bonificación sin que el legislador admita ver cuáles han podido ser en cada caso las razones por las que un obligado tributario ha renunciado a aplicar nada menos que una bonificación del 99 por 100. La imposibilidad aparente de aplicar esta bonificación dará lugar a la liquidación de una cuota distinta y muy superior, lo que exige asumir que esa opción tardía es una justificación objetiva y razonable de esta desigualdad de trato, a pesar de las consecuencias sancionadoras y de la aparente quiebra también del principio de proporcionalidad, dada la circunstancia añadida de que la aplicación del beneficio fiscal no está sujeta a ningún requisito adicional ni mucho menos futuro³³.

Tal vez por todo ello, el Tribunal Supremo admitió mediante Auto de 18 de julio de 2019 un recurso de casación³⁴ por el que plantea como cuestión con interés casacional objetivo la de determinar el sentido de la expresión “rendimientos declarados por el contribuyente”, empleada por el artículo 23.2 de la Ley del IRPF, a los efectos de aplicar la reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda. De esta forma, el Tribunal Supremo afrontará el enjuiciamiento de una norma que sigue la técnica de enlazar la aplicación de un beneficio fiscal con la declaración oportuna del interesado sin que propiamente sea una opción como elección entre dos alternativas sino más bien una sanción indirecta o encubierta cuando los rendimientos que merecerían la reducción no fueron íntegramente declarados por el contribuyente siendo objeto de una regularización llevada a cabo por la Administración³⁵.

33 Ya antes en la nota 1 advertíamos del régimen diferente de las opciones en los territorios históricos del País Vasco y como en el caso de Álava y Gipuzkoa las Normas Forales correspondientes habían optado por admitir la rectificación de las opciones después del periodo de declaración y hasta la existencia de un requerimiento administrativo. Ello equivale de nuevo a un sistema diferente de determinación del tributo antes y después de la existencia de ese requerimiento de la Administración.

34 ECLI: ES:TS:2019:8397A. Formulado por el Abogado del Estado contra la sentencia de 29 de noviembre de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (recurso nº 798/2015).

35 Como el propio Auto del Tribunal Supremo advierte, esta cuestión ha dado lugar a soluciones dispares en los Tribunales Superiores de Justicia.

En este mismo sentido, la sentencia del TSJ de Madrid de 29 de mayo de 2019 (ECLI:ES:TSJM:2019:8100; recurso núm. 425/2018) resume bien la situación. En primer lugar, se remite a las sentencias anteriores de la sala, de 3 de octubre de 2014 y de 6 de febrero de 2019 y nos dice con ellas que negando la aplicación de la reducción se llegaría al absurdo de que el contribuyente sería sancionado doblemente, negándole la aplicación de la reducción y con la sanción correspondiente. Pero la propia sala reconoce lo siguiente:

Ciertamente, respecto de la cuestión controvertida existen pronunciamientos contradictorios en diferentes Tribunales Superiores de Justicia, siguiéndose el aquí sostenido por las sentencias de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de noviembre de 2018 (Recurso contencioso-administrativo núm. 798/2015) y de 16 de noviembre de 2018 (Recurso contencioso-administrativo núm. 598/2015). Frente a ello, las sentencias de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 24 de enero de 2019 (recurso contencioso-administrativo 537/2016) y de 28 de noviembre de 2018 (recurso contencioso-administrativo núm. 529/2016), las sentencias de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 14 de enero de 2018 (recurso contencioso-administrativo 15278/2017) y de 25 de enero de 2017 (recurso contencioso-administrativo núm. 15073/2016), y la sentencia de la sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 29 de septiembre de 2016 (recurso contencioso-administrativo núm. 592/2015) siguen el criterio defendido en este procedimiento por la Administración demandada, contrario a la aplicación de la reducción.

No obstante, como hemos expuesto y razonado, procede la estimación del recurso contencioso-administrativo por considerar aplicable a la liquidación practicada al recurrente la reducción del 100% de los rendimientos netos inmobiliarios por arrendamiento de vivienda, prevista en el artículo 23.2.1º LIRPF.

(FD 2º in fine)

Antes, por Auto de 30 de abril de 2019³⁶, el Tribunal Supremo ha admitido otro recurso de casación, como otros anteriores de 4 de abril y 12 de diciembre de 2018, encaminado a dilucidar si el rechazo de la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, podría permitir al contribuyente cambiar las opciones que hubiera hecho en su momento sobre la base de que ese régimen era aplicable, en particular respecto de la imputación temporal de las rentas. Ya hemos tenido ocasión de citar sentencias anteriores del mismo Tribunal Supremo en las que precisamente rechazaba la posibilidad de cambiar esa imputación temporal ya hecha, a pesar del cambio de las circunstancias derivado de una comprobación administrativa posterior.

En suma, con la admisión de estos recursos de casación³⁷ el Tribunal Supremo parece estar abriendo la puerta a reconsiderar y tal vez replantear parte de su propia jurisprudencia anterior. Por lo tanto, la interpretación definitiva del artículo 119 puede depender en buena medida de lo que el Tribunal Supremo resuelva en estos casos concretos, tanto respecto del artículo 119 de la LGT como del carácter sustancial de los plazos de declaración vinculados al ejercicio de un beneficio fiscal o del significado del cambio de las circunstancias tras una comprobación administrativa.

Entretanto, la Audiencia Nacional y algunos Tribunales Superiores de Justicia han flexibilizado la aplicación de esta figura en ciertos casos concretos. Así, encontramos las resoluciones del TSJ de Aragón y del TSJ de Castilla-León acerca de las condiciones de ejercicio de una típica opción como es la derivada de la elección entre la tributación individual y la tributación conjunta en el IRPF.

El TSJ de Aragón, en su sentencia de 8 de octubre de 2019³⁸ se enfrenta a un supuesto en el que la Administración rectifica el grado de discapacidad aplicado en la autoliquidación conjunta por el contribuyente, a la vista de los datos facilitados por la propia Administración y niega a continuación que éste pueda optar por la tributación individual en lugar de la conjunta inicialmente escogida por los contribuyentes afectados. En esta tesitura, la sentencia admite que la Administración, al negar la posibilidad de optar después por la declaración individual, se ajusta a la literalidad del artículo 83.2 de la Ley del IRPF, así como del artículo 119.3 de la LGT. El TEAR de Aragón había remitido a la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración si los interesados consideraban que por defectuosa información se les había producido un perjuicio por el mal funcionamiento de un ente de la Administración Pública, como la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Sin embargo, el TSJ no se detiene en este punto y añade que *“[n]o obstante, aun siendo cierto que, ante la rigidez del precepto transcrito, una vía para obtener el resarcimiento del perjuicio sufrido, en el caso de cumplirse los presupuestos exigibles, pudiera ser el de la responsabilidad patrimonial de la Administración, no puede desconocerse los Tribunales Superiores de Justicia han abierto una vía de mayor simplicidad, y menos gravosa en trámites para el contribuyente afectado, en los casos en los que se ha inducido al contribuyente a optar por el régimen de tributación más favorable por causas ajenas a su voluntad, y pueda estimarse que se nos encontremos ante un supuesto de voluntad viciada en la elección del régimen de opción de tributación”*.

La sentencia del TSJ de Aragón se remite en este punto a resoluciones judiciales anteriores

36 ECLI: ES:TS:2019:4757^a. Este recurso de casación se presenta contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de octubre de 2018 (ECLI:ES:AN:2018:4261), en la cual la Sección Segunda de la sala de la Audiencia Nacional había mantenido el criterio de que llegada la comprobación inspectora y efectuada la regularización en el sentido de ser improcedente el régimen especial de sociedades patrimoniales, en cuyo marco había ejercitado la entidad una primera opción, no cabe luego pretender cambiarla. Ello, a juicio de la sala, iría en contra del criterio expuesto por el Tribunal Supremo en diferentes sentencias y sobre todo en la de 5 de mayo de 2014, ya citada anteriormente en este trabajo. Los autos citados reabren pues esta cuestión.

37 A los autos citados, hay que añadir el de 5 de marzo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:1817A), en el cual el Tribunal Supremo admite a trámite un recurso de casación en relación con el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria única del Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el Reglamento del IRPF, sobre el régimen especial de tributación de los llamados trabajadores impatriados. Dicho régimen transitorio preveía un plazo concreto para optar por la aplicación del régimen citado en el caso de trabajadores que hubieran adquirido la residencia fiscal en España en 2004 o 2005. El recurso plantea la naturaleza de este plazo en caso de opción ulterior, debiéndose determinar si el plazo tiene carácter sustancial o es un mero requisito formal.

38 ECLI: ES:TSJAR:2019:897; núm. de recurso 109/2019

como las del TSJ de Cataluña 529/2012, de 16 de mayo y la de 28 de noviembre de 2018 del TSJ de Castilla-León, sala de Valladolid (Sentencia 1077/2018, de 28 de noviembre).

En efecto, la sala de Valladolid ha dictado varias sentencias de interés sobre el cambio de la opción por la forma de tributación en el IRPF, comenzando por la sentencia 571/2012, de 23 de marzo, en la que ya se admitió la rectificación de esta opción cuando la inicial fue inducida por la errónea información facilitada por la Administración. Después en la citada sentencia de 28 de noviembre de 2018 la sala llega más lejos para aceptar esa rectificación cuando la autoliquidación inicial asumió unos rendimientos del trabajo como ciertos resultando que más tarde tales rendimientos se incrementaron como consecuencia de la imputación a ese año de unos atrasos cobrados con posterioridad.

Esta serie favorable al contribuyente parece quebrarse en la sentencia 112/2019, de 5 de febrero, de la misma sala, en la cual se niega la procedencia del cambio de la forma de tributación en el IRPF ante una actuación inspectora que detecta los rendimientos del cónyuge no declarados inicialmente. En realidad, sin embargo, esta última sentencia resume bien la doctrina de la sala que supone una interpretación flexible del artículo 119.3 de la LGT y, en general, del sistema de opciones tributarias. Más allá de una interpretación meramente literal de los preceptos correspondientes, la irreversibilidad de una opción ha de ponerse en relación con un cambio de las circunstancias ajeno a la voluntad del contribuyente. Por supuesto, este cambio surge cuando lo que muta es la propia información o borrador facilitado por la Administración o el criterio de ésta sobre el que decidió anteriormente el contribuyente. Pero también surge esa alteración que justifica la rectificación de la opción cuando el contribuyente se ve sorprendido por una novedad que desconocía cuando ejerció la opción correspondiente. En general, dice la sentencia, cuando la opción se ha basado en unos datos erróneos o incompletos, por un error no imputable al contribuyente, éste debe tener la posibilidad de cambiar su opción inicial, como vienen admitiendo “excepcionalmente” los tribunales. Por el contrario, esa rectificación no sería posible cuando el error no es tal sino una omisión en la declaración inicial, pues a juicio de la sala, los rendimientos del cónyuge por su propia importancia no pudieron pasar desapercibidos para los contribuyentes, siendo pues imputable el error a los mismos, sin que a estos efectos fuera determinante la ausencia de tales rendimientos en el borrador de declaración remitido por la Administración³⁹.

Por otra parte, la especificidad foral ha permitido al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco hacer algunas aportaciones doctrinales notables. Así, en la reciente sentencia de 10 de octubre de 2019⁴⁰, la sala de Bilbao se enfrenta a un caso de solicitud de rectificación de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para acreditar determinadas deducciones conforme a la normativa foral de Gipuzkoa, en concreto la deducción por actividades de investigación y desarrollo, incluida entre aquéllas respecto de las que el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades no admite su rectificación. El tribunal entiende que de acuerdo con los artículos 115.3 de la NFGT y 128 de la Norma Foral del citado impuesto, lo que se impide es rectificar la opción realizada pero no solicitar que se complete la declaración para la aplicación de la deducción omitida.

Más allá del caso de la opción entre tributación individual y conjunta y de los Tribunales Superiores de Justicia, la Audiencia Nacional se ha hecho también eco de esta flexibilidad en algunos casos. Así, en la sentencia de 24 de enero de 2018⁴¹, la Audiencia entiende que en una comprobación debió darse al contribuyente la oportunidad de optar por el criterio de imputación temporal de una

³⁹ En este mismo sentido, el TEAR de Cataluña en su resolución de 12 de febrero de 2018 (08/11335/2014) alude a esa flexibilización de la irrevocabilidad de las opciones y en concreto de la relativa a la tributación conjunta o separada en el IRPF. El TEAR menciona la doctrina del TSJ de Cataluña y alude en concreto a las sentencias de 31 de mayo de 2016 (recurso núm. 905/2012) y de 29 de diciembre de 2008 (1299/2008) pero acaba advirtiendo que esa mayor flexibilidad parte de la existencia de un vicio de la voluntad de quien opta, vicio de la voluntad que no ha existido cuando se pretende cambiar la opción ante un procedimiento de inspección que pone de manifiesto la existencia de ingresos no declarados de un cónyuge.

⁴⁰ ECLI: ES:TSJPV:2019:2864

⁴¹ ECLI:ES:AN:2018:404; recurso 868/2016

ganancia patrimonial cuando ésta no fue antes declarada por un posible error de los servicios de información de la propia Administración tributaria.

Más recientemente, debemos destacar la sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de octubre de 2019⁴². La Sección Cuarta de la sala de la Audiencia Nacional entiende, en un caso de imputación temporal en operaciones a plazo, que son cosas distintas el cambio de la opción y la opción en la primera oportunidad que tiene el contribuyente cuando éste presenta una autoliquidación, pero la Audiencia asume que la doctrina expuesta por el Tribunal Supremo en la sentencia de 5 de mayo de 2014 obliga a entender que el contribuyente ya no se encuentra en término hábil para ejercitar una opción que tiene como presupuesto la declaración de la ganancia controvertida.

Finalmente, el TSJ de Madrid, en sentencia de 6 de noviembre de 2019⁴³, sostiene también una concepción flexible de las consecuencias de la doctrina de las opciones tributarias. Ante un beneficio fiscal en el ITP, relativo a la adquisición de inmuebles destinados a incorporarse al circulante de una entidad, la sala afirma que el disfrute del citado beneficio fiscal procederá o no procederá según resulte de las normas legales aplicables y desde luego no del ejercicio de una opción o manifestación de voluntad subjetiva de la parte, por lo que no puede entenderse que estemos ante una opción ni considerarse aplicable el artículo 119.3 de la LGT. Por el contrario, serán de aplicación tanto el artículo 221.4 como el 120.3 de la LGT, pudiendo el contribuyente instar la rectificación de su autoliquidación.

3. La doctrina del TEAC

3.1. Los primeros antecedentes: la resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2008

El TEAC, como ya hemos tenido ocasión de advertir, se ocupó plenamente por primera vez de la interpretación del artículo 119.3 de la LGT con ocasión de la resolución de 18 de diciembre de 2008, completada después en esta primera etapa por la de 8 de mayo de 2014. Recordemos que la primera de estas resoluciones tiene un triple contenido a los efectos del encuadramiento del problema que hemos llevado a cabo en los apartados anteriores de este trabajo.

En primer lugar, el TEAC aborda la construcción del propio concepto de opción tributaria con una perspectiva que luego en cierto modo no va a mantener. Para el TEAC, en esta decisiva aunque tal vez ya un poco olvidada resolución, la opción va unida a la idea de la existencia de una elección entre dos alternativas ofrecidas por el ordenamiento tributario. En ausencia de tal elección entre dos o más alternativas, no existirá ninguna opción. Dicho con otras palabras, no cabe optar por la no aplicación de un beneficio fiscal automático, cuya aplicación esté sujeta en la norma a la sola presencia del presupuesto de hecho previsto en ella y preexistente. Aunque podría hablarse de opción cuando el beneficio fiscal está sujeto a condiciones o la norma las prevé para el ejercicio del mismo, sobre todo cuando tales condiciones son de cumplimiento futuro. Y aunque ello no evita el debate, que ya hemos abordado, sobre el carácter sustancial o no de la solicitud en plazo de cualquier beneficio fiscal⁴⁴.

En segundo lugar, el TEAC en esta resolución se centró en las condiciones y la trascendencia de

42 ECLI:ES:AN:2019:4609; recurso 304/2017

43 ECLI: ES:TSJM:2019:11539; recurso 559/2018

44 Como dice JUAN LOZANO, esta resolución del TEAC apoyó en su día la idea de que la aplicación de un beneficio fiscal, en sí mismo considerado, no constituye el resultado del ejercicio de una opción. La opción en este caso era el resultado de elegir entre la exención y la deducción, pero cada uno de estos beneficios por separado no suponen ninguna opción (Juan Lozano, A.M., op. cit.; pág. 48).

Por otra parte, recordemos que la resolución de 8 de mayo de 2014 añade que esa elección no constituye una opción cuando el obligado tributario no tenía el deber de elegir como ocurre en quien presenta su autoliquidación sin estar obligado a ello, para solicitar una devolución, pero privando a su ascendiente de la aplicación del mínimo familiar.

la forma de ejercicio de una opción. Recordemos que el asunto abordado en ésta u otras muchas resoluciones económico-administrativas se refería a la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF. El TEAC asumió que se hallaba ante una opción tributaria a la que afectaba directamente el artículo 119.3 de la LGT, pues existía para el contribuyente la alternativa entre aplicar esa exención por reinversión o acoger la nueva vivienda a la deducción por adquisición en vivienda habitual. Sin embargo, el TEAC, tras admitir la inexistencia de una regulación de alcance general sobre la forma de ejercicio de las opciones tributarias, consideró entonces que esta opción exigía un cauce formal adecuado que cumplierse con unos mínimos requisitos de certeza.

Por ello, el TEAC aceptó que la legislación del IRPF aplicable al caso distinguía dos supuestos distintos según que la reinversión ya se hubiera producido o estuviera pendiente, pues sólo en este segundo caso la legislación del impuesto exigía con claridad que se hiciese mención en la declaración por la opción ejercida de eximir la ganancia patrimonial y comprometerse a la reinversión en los dos años siguientes. Por todo ello, el TEAC concluiría que no cabía interpretar que había optado por la sujeción sin exención de la ganancia patrimonial un contribuyente que ya había materializado la reinversión en el momento del devengo del impuesto y ni había incluido la ganancia patrimonial en la base imponible del tributo ni había aplicado la deducción por adquisición de vivienda, aunque hubiera omitido consignar la cuantía de la ganancia exenta en la casilla correspondiente de la declaración anual del IRPF.

El TEAC se centró pues en la trascendencia del cauce formal previsto o de la forma de ejercicio de la opción, que en este caso consistía en señalar la exención y la reinversión en la autoliquidación del IRPF correspondiente al periodo impositivo en el cual se producía la alteración patrimonial por la transmisión de la anterior vivienda habitual. Para el TEAC, entonces, la normativa vigente no realzaba suficientemente la forma de ejercitar la opción o dicho de otro modo impedía otorgar carácter sustancial a la forma de exteriorización prevista a través de la autoliquidación. La norma no era lo suficientemente clara y precisa y sólo la Orden de aprobación del modelo incluía en la autoliquidación ese campo previsto para aparentemente optar por la exención, mencionando los datos relativos a la renta puesta de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual.

Finalmente, en este contexto, el TEAC entendió que no sólo había de tenerse en cuenta la previsión en el modelo de autoliquidación de esa mención sino todo el comportamiento del contribuyente de forma que si éste había tenido una conducta pasiva y se había limitado a no incluir la renta en la autoliquidación, no aplicando tampoco la deducción, debía entenderse que el contribuyente en realidad había optado por aplicar la exención por reinversión, sobre todo cuando esa reinversión ya se había producido en el momento de la presentación de la autoliquidación y por ello mismo no constituía un requisito futuro al que quedaba sujeta la exención mencionada.

En suma, para el TEAC la opción debe ejercitarse con claridad y a través de un cauce formal adecuado que permita entender producida esa elección. De esta manera, debería descartarse la existencia de opciones implícitamente derivadas de la conducta del contribuyente sin esa suficiente claridad. Además, una interpretación razonable y sistemática del artículo 119.3 de la LGT debe descartar la apreciación de una opción cuando de la conducta global del contribuyente parece desprenderse una elección en sentido opuesto.

Al hilo de esta resolución del TEAC, distintos Tribunales Superiores de Justicia siguieron esta línea de interpretación, destacando la sentencia del TSJ de Cataluña 270/2012, de 8 de marzo, que se remite directamente a la resolución del TEAC asumiendo plenamente su doctrina. En el mismo sentido, el TSJ de Andalucía, sala de Granada, en su sentencia 8716/2017, de 26 de septiembre⁴⁵, niega que exista una opción realmente en el tratamiento de la exención por reinversión en vivienda

⁴⁵ ECLI: ES:TSJAND:2017:8716; recurso núm. 204/2013. Pueden verse al respecto los comentarios de MARTIN RODRÍGUEZ en relación con la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana 1089/2018, de 7 de noviembre, en: MARTIN RODRÍGUEZ, J. M., "La (im)posibilidad de rectificar opciones tributarias, un debate abierto. Análisis de la STSJ DE Valencia 1089/2018, de 7 de noviembre de 2018", *Nueva Fiscalidad*, núm. 1/2019.

habitual.

Por el contrario, sí vio la opción el TSJ de Asturias en su sentencia de 29 de junio de 2015⁴⁶. La sentencia advierte que el contribuyente no hizo mención alguna en su autoliquidación sobre la reinversión intentando tiempo después la rectificación de aquella frente a lo previsto en el artículo 119.3 de la LGT. La Ley del IRPF contempla, a juicio de la sala, dos opciones para el tratamiento tributario de las cantidades obtenidas por la venta de la vivienda habitual. No habiendo optado el contribuyente en plazo por ninguna de ellas, ni dejando tampoco constancia en la declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produjo el incremento patrimonial derivado de esa compraventa, de su intención de reinvertir esas cantidades en la adquisición de la otra vivienda, no procedería aplicar el beneficio fiscal⁴⁷.

3.2. La resolución decisiva: la de 4 de abril de 2017

Resulta difícil encontrar, al menos en la última década, un pronunciamiento administrativo que, en un asunto perfectamente singular, haya producido desde el momento de su publicación tantas (y tan diversas) reacciones, como las que ha traído consigo la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017⁴⁸.

En esta resolución encontramos un análisis (acaso asistemático) de una concreta cuestión surgida en el marco de un procedimiento ordinario de aplicación de los tributos, pero que trasciende con creces el ámbito delimitado por la pretensión sostenida en aquella reclamación, para erigirse en una especie de guía de conducta con eficacia expansiva para los órganos de aplicación de los tributos.

Lo primero que debe destacarse de esta resolución es que resulta cuestionable, atendido el enfoque que en ella asume el TEAC con aparente naturalidad, que participe de la naturaleza propia de las decisiones adoptadas por un órgano administrativo en el ejercicio estricto de su función revisora.

Efectivamente, dentro de las funciones que la LGT atribuye al TEAC, existen algunas en las que esta resolución tendría perfecto acomodo. La propia LGT, cuando lista las competencias del TEAC, enmarca en su *“labor unificadora de criterio” el conocimiento de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley*” y también invoca dicha labor unificadora para justificar (segundo inciso del artículo 229.1.d) de la LGT) la posibilidad de adoptar una resolución en unificación de criterio por la sala o por el Pleno del TEAC ante resoluciones de Tribunales Económico-Administrativo Regionales o Locales divergentes o que resulten de especial trascendencia.

Sin embargo, cuando el mismo artículo 229 de la LGT atribuye al TEAC la competencia para conocer en única instancia de una reclamación económico-administrativa no lo hace apelando a su labor unificadora y, por ello, decíamos, esta resolución resulta en cierta medida asistemática por cuanto su principal peculiaridad es que parece querer resolver la cuestión para la que fue llamado y, al mismo tiempo, encauzar la resolución de cualesquiera otras que pudieran presentarse en el futuro.

Una arriesgada labor que, valorada años después, cabría tildar de al menos discutible en un

⁴⁶ ECLI: ES:TSJAS:2015:1636; recurso núm. 755/2014

⁴⁷ Antes de su decisiva resolución de 4 de abril de 2017, el TEAC volvería sobre el concepto de opción en la resolución ya comentada a estos efectos de 8 de mayo de 2014. Recordemos ahora simplemente que se trataba de una reclamación instada por un ascendiente frente a una liquidación en la que se le negaba la aplicación del mínimo familiar, por la autoliquidación presentada por la hija incompatible con dicho mínimo familiar. El TEAC resolvió que el ascendiente tenía legitimación para solicitar la rectificación de la autoliquidación del descendiente y que éste no había ejercitado una opción al no estar obligado a presentar autoliquidación.

⁴⁸ Resolución núm. 1510/2013

complejo asunto como el que nos ocupa. En cualquier caso, su existencia nos permite deducir que existía en aquél momento un evidente interés del TEAC en actualizar o revisar su tradicional interpretación de la opción tributaria para extenderla a figuras hasta entonces ajenas a ese ámbito.

Descendiendo al caso concreto que dio lugar a la paradigmática resolución del TEAC, su origen está en una solicitud de rectificación de su autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del año 2011 a través de la cual el contribuyente instó una mayor compensación de las bases imponibles negativas correspondientes a los ejercicios 2001 y 2002 de la que el mismo había realizado, por error, en su autoliquidación original. Según resulta de los antecedentes de la resolución, el importe de la base imponible negativa compensable de 2001 era superior al que había sido efectivamente aplicado en la autoliquidación y la base imponible negativa de 2002, pudiendo serlo, no fue aplicada en modo alguno. Y ello a pesar de que, con la compensación realizada, la base imponible del periodo tras la compensación acabó siendo positiva y, por ello, de la autoliquidación resultó una cuota íntegra a pagar.

Es decir, que si el contribuyente hubiera maximizado la aplicación de las bases imponibles negativas de los ejercicios 2001 y 2002, la autoliquidación original del ejercicio 2011 no habría dado lugar a cuota alguna a ingresar. Antes bien, habría resultado una mínima cantidad a devolver (por las retenciones soportadas y los pagos a cuenta realizados durante el ejercicio).

Pues bien, la pretensión ejercitada a través de la rectificación de la autoliquidación, solicitada al amparo de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la LGT y una vez transcurrido el periodo voluntario de presentación de la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2011, fue, precisamente, la obtención de aquella mínima devolución ahora ya incrementada con la cantidad efectivamente ingresada en virtud de la autoliquidación original.

La respuesta dada por la Administración frente a dicha solicitud consistió en rechazar la petición realizada por no haber justificado el contribuyente que en la autoliquidación presentada concurriesen errores o incorrecciones. El órgano de aplicación de los tributos apelaba a la necesidad de que el principio de libre compensación de las bases imponibles negativas dentro del plazo de quince años reconocido por el artículo 25 del (entonces vigente) TRLIS fuera completado con lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT, y considera que *“lo que se regula en el mismo, en relación con las opciones, es el rígido régimen de su rectificabilidad”*, lo cual conduce a entender que, dado que la rectificación había sido instada ya transcurrido el periodo reglamentario de presentación de la declaración, debía desestimarse la solicitud.

En su resolución, el TEAC se limita a citar los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT y los artículos 25 y 136 del TRLIS y realizar un breve recorrido sobre los hitos temporales relevantes en el caso concreto para identificar la cuestión a dilucidar, esto es, *“determinar si, en lo que se refiere a la compensación de bases imponibles negativas, puede afirmarse que estamos o no ante una opción (en los términos del artículo 119.3 LGT antes transcrito) y, en caso afirmativo, determinar el importe por el que se entiende ejercitada la misma opción por parte del contribuyente”*.

Nuevamente, llama la atención que el TEAC mezcle en su análisis (voluntaria o involuntariamente) dos nociones que poco o nada tienen que ver o que, al menos hasta entonces no se habían vinculado de una manera tan intensa, como son la opción tributaria y su cuantificación. Es decir, el TEAC afronta la discusión con un enfoque innovador al entender que esta concreta opción tributaria (la de la compensación de BINS) tiene un segundo componente -hasta entonces ajeno a la dialéctica conceptual de las opciones- y es el de su cuantificación.

A partir de ahora debemos considerar no solo que las opciones tributarias existen (lo cual no se pone en duda) sino que, además, son cuantificables porque se ejercitan por un importe determinado que también queda afectado por el *“rígido régimen de su rectificabilidad”*.

Este planteamiento, necesario para patrocinar la extensión de la categoría (y los efectos) de

las opciones tributarias a un terreno que le era ajeno, el de la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades, resulta también extraño a la naturaleza conceptual de las opciones y las disfunciones a que ha dado lugar podrían ser indicativas de que este concreto espacio no parecía estar llamado a convertirse en su hábitat natural.

Como hemos venido exponiendo, el enfoque tradicional de las discusiones habidas en torno a las opciones tributarias no había descendido al terreno de la cuantificación. Hasta este momento, la cuestión se había movido en el ámbito más teórico de la elección entre alternativas, de la presencia de regímenes fiscales incompatibles o alternativos a disposición del contribuyente, de la forma de exteriorización de una inequívoca voluntad de optar o de la diferencia entre la opción y el ejercicio de un derecho pero nunca, quizás porque, insistimos, resultaba ajeno a la cuestión, se había vinculado el concepto mismo de la opción tributaria con el importe concreto por el que se podía ejercitar una opción. La opción no se había planteado hasta esta resolución en términos cuantitativos sino cualitativos.

Curiosamente, en la evolución histórica de las opciones tributarias nadie se había planteado (ni al hilo de la opción relativa a la exención por reinversión en vivienda habitual en el IPRF, ni al hilo de la aplicación del régimen del diferimiento por reinversión o del criterio de caja frente al criterio de devengo en el IS) que al decidir si estábamos ante una opción tributaria debiera completarse el análisis con *“el importe por el que se entiende ejercitada la misma opción por parte del contribuyente”*.

Este planteamiento, que inmediatamente chocará con el principio de la regularización completa, enlaza, además, con una corriente doctrinal y jurisprudencial, que luego retomaremos, que residencia como potencial solución a los problemas de seguridad jurídica derivados de la extensión de la categoría de la opción tributaria a la compensación de bases imponibles negativas y del conflicto generado entre los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT, en la diferenciación entre el contenido declarativo y el contenido “liquidativo” o de cuantificación apreciable en una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Al margen de lo anterior y avanzando en el contenido de esta resolución, el TEAC abre el debate con otra referencia normativa peculiar pues, tras invocar el artículo 12.2 de la LGT (*“[e]n tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”*) acude al Diccionario de la Lengua Española de la RAE y al Diccionario del Español Jurídico de la RAE, y ambos cuerpos (lingüísticos) devuelven al TEAC a la noción histórica de la opción entendida como facultad de elegir entre dos alternativas que, sin embargo, en este caso el TEAC identifica con las dos versiones de una misma cosa, esto es, con “compensar” o con “no compensar” las bases imponibles negativas.

Y a renglón seguido el TEAC desarrolla el debate de la cuantificación al detenerse en el doble componente de la primera de las opciones identificadas al afirmar:

“Así las cosas, a juicio de este Tribunal, el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de opción antes definido. Y así, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base imponible de los ejercicios posteriores, es decir, que opera sobre la base. La Ley reconoce a los sujetos pasivos el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores; el ejercicio de dicho derecho es potestativo y no imperativo, debiendo ser el sujeto pasivo el que decida, dentro de los límites legales establecidos para ello, si ejercita o no su derecho a la compensación, así como el importe de la misma.

Además, se trata de una opción que se ejercita “con la presentación de una declaración”, que es la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por lo que la elección respecto de la compensación o no y, en caso afirmativo, de la cuantía de la misma, debe considerarse una

opción tributaria que se ejercita mediante la presentación de una declaración y, en consecuencia, que cumple todas las condiciones para que resulte aplicable el artículo 119.3 de la LGT.”

Hay que admitir que el planteamiento resulta peculiar por cuanto, a pesar de la complejidad de la cuestión que venimos analizando, el TEAC parece resolverla en apenas un par de párrafos en los que, además, mezcla elementos hasta entonces no relacionados y que resultan difícilmente relacionables.

De hecho, aunque reconoce abiertamente que nos encontramos ante un derecho del sujeto pasivo reconocido por el legislador, considera que, precisamente por el carácter potestativo de ese derecho, debe entenderse que su ejercicio (o su falta de ejercicio) son las alternativas definitorias de cualquier opción tributaria y que la elección del importe de la base imponible negativa compensada, aparece ahora como un segundo componente definitorio de esa opción. A lo anterior añade el TEAC que como quiera que ese derecho ha de ejercitarse en una declaración tributaria, concurren todos los presupuestos exigidos por el artículo 119.3 de la LGT para llevar al terreno de la opción tributaria el debate que se le plantea sobre la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades.

Y es en este punto cuando el TEAC da el salto que ha convertido en paradigmática su resolución de 4 de abril de 2017 por cuanto, a pesar de que para resolver la concreta cuestión litigiosa era suficiente lo dicho hasta entonces (con mayor o menor acierto), el TEAC, en un insólito intento de zanjar las dudas que puedan plantearse en el futuro (en casos diferentes del que estaba resolviendo), decide anticiparse a los problemas que pudieran derivarse de la aplicación de su doctrina y define cuatro situaciones marco a las que deberían poder reconducirse los casos que se planteen y anuncia la solución aplicable a cada una de ellas.

Según el TEAC las posibilidades que pueden darse son las siguientes:

- a) **Situación 1:** Autoliquidación con base imponible previa a la compensación cero o negativa, teniendo BINS de ejercicios anteriores pendientes de compensación.

Solución: Debe entenderse que no se ejercitó opción alguna y, por tanto, el contribuyente podrá optar posteriormente por dicha compensación (vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en un ulterior procedimiento de comprobación).

- b) **Situación 2:** Autoliquidación con base imponible previa positiva que es “compensada al máximo” con BINS de ejercicios anteriores.

Solución: Debe entenderse que la opción ejercitada por el contribuyente en este caso no es compensarse el concreto importe compensado, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir por lo que, si se incrementa la base imponible previa en un procedimiento de comprobación, el contribuyente mantiene su derecho a “compensar al máximo”.

- c) **Situación 3:** Autoliquidación con base imponible previa positiva en la que el contribuyente decide no compensar nada o decide compensar una cantidad inferior a dicha base positiva (pudiendo compensar más).

Solución: Debe entenderse que el contribuyente optó por “no aprovechar en todo o en parte las BINS” y ello tiene una repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o a devolver en su autoliquidación de forma que 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 (vía rectificación de autoliquidación o en un procedimiento de comprobación), modificar la opción ejercitada en el sentido de que resulte

a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.

d) **Situación 4:** Contribuyente que no hubiera presentado autoliquidación estando obligado a ello.

Solución: Al incumplir “*la norma más básica de sus obligaciones tributarias*” y “*no ejercitar del derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario*” ese contribuyente “*optó por su total diferimiento*” de manera que “*no podrá rectificar su opción*”. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.

Como pronto comprobará el propio TEAC, el intento de resolver anticipadamente cualquier controversia que pueda plantearse en esta materia se ha demostrado tan ambicioso como ineficaz y, por tanto, potencialmente desacertado. Ni son esas cuatro situaciones las únicas que en la práctica pueden darse ni puede entenderse que el soporte técnico utilizado por el TEAC para resolver conjunta e indiscriminadamente todas ellas gozara de la solidez técnica necesaria.

Es difícil encontrar en cualquiera de las cuatro situaciones definidas por el TEAC algún rasgo que permita acercarlas a la configuración tradicional de las opciones tributarias.

La primera de ellas, si se nos permite, resulta tautológica pues es obvio que quien no pudo optar por compensar bases imponibles negativas (por haber generado base imponible cero o negativa) no optó. Y, sin embargo, el TEAC deduce del no ejercicio de ese derecho (por no ser posible) la conservación del derecho a optar en el futuro. Es decir, que quien no puede ejercitar un derecho que tiene un plazo de ejercicio delimitado legalmente, en opinión del TEAC, conserva, sin embargo, la posibilidad de ejercitarlo en un momento posterior, que queda extramuros de la previsión legal.

La segunda situación definida no es coherente con la fundamentación que preside la configuración que hace el TEAC de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria pues parte de que cuando el sujeto pasivo maximiza su compensación de bases imponibles negativas, el quantum, presentado previamente como elemento nuclear de la opción, se diluye hasta convertirse en una simple manifestación válida de voluntad. Es decir, que cuando se compensa el máximo de bases imponibles negativas disponibles ya no se opta por compensar un importe concreto sino que se revela la voluntad de seguir compensando siempre el máximo.

Frente a ello, en la tercera situación el elemento principal (la compensación) cede ante el *quantum* porque la falta de maximización se identifica con una renuncia de derechos y, aparentemente, la consolidación de los ingresos realizados -como forma de protección de los intereses recaudatorios- se antepone, sin excepción, al análisis de las razones que podrían estar detrás de un comportamiento inesperado: que un contribuyente realice un ingreso superior al que podía haber realizado o decida obtener una devolución inferior a aquella a la que podía tener derecho.

En la cuarta situación subyace un claro componente punitivo y la reacción que se asocia a la falta de presentación en plazo de una autoliquidación se antoja desproporcionada. Asumir con naturalidad que la falta de presentación de una autoliquidación equivale a optar por el “total diferimiento” (o la renuncia) a cualquier derecho ejercitable en esa autoliquidación parece excesivo, sobre todo si, no estando amparada por una previsión legal, descansa en la premisa de que cualquier otra alternativa supondría hacer de mejor condición a quien no presenta una autoliquidación que a quien, como en la tercera situación, la presenta incurriendo en un error.

Puede afirmarse, por tanto, que la resolución de 4 de abril de 2017 dista mucho de haber contribuido a la creación de un marco “interpretativo” respetuoso con las exigencias del principio de seguridad jurídica en este complejo asunto. De hecho, las resoluciones de 16 de enero y 14 de febrero de 2019 proporcionan valiosos criterios del propio TEAC para la ponderación del grado de

acierto de su anterior resolución:

- A) En su resolución de 16 de enero de 2019, el TEAC reconoce abiertamente que, a pesar de haberlo intentado, la resolución de 2017 no dio solución a todos los casos que podrían plantearse.

De hecho, reconoce que no era válida, por ejemplo, para resolver el caso allí planteado. Caso al que nos referiremos a continuación y que, a pesar de su complejidad, no resulta inusual. Tanto es así, que dará lugar a una nueva situación, la de una entidad que, no habiéndose compensado base imponible negativa alguna o habiendo compensado menos de las que habría podido compensar (Situación 3), ve cómo el importe de sus bases imponibles negativas de periodos anteriores aumenta (por causa imputable a la Administración) y, visto ese aumento, opta por sí compensar o por compensar más de lo que compensó inicialmente.

En esa tesitura, entenderá el TEAC, ya sin prestar atención al impacto que en el incremento del importe a devolver o en la reducción del importe a ingresar pudiera derivarse del cambio de opción, que es necesario admitir la posibilidad de rectificar la opción inicialmente ejercitada.

Es más, el TEAC reconoce que en casos como el descrito *“la solución de remitir a lo consignado en la declaración inicial se antoja desafortunada”* y que pueden concurrir *“circunstancias en las que no permitir compensarse una BIN de millones de euros es una auténtica iniquidad, una manera de proceder contraria a algunos de los principios –“justicia” y “no confiscatoriedad”– que contempla el artículo 3.1 de la LGT y que tienen entronque constitucional (artículo 31.1 CE)”*.

Cualquier observador imparcial podría interpretar que esta afirmación es en realidad una enmienda a la totalidad de la doctrina contenida en la resolución de 4 de abril de 2017 porque es difícil aceptar que el TEAC pudiera estar limitándose a matizar su anterior pronunciamiento solo para incorporar una quinta situación al listado inicial. Si el planteamiento inicial puede dar lugar a iniquidades contrarias a los principios de justicia tributaria y no confiscatoriedad, no puede entenderse refrendado en modo alguno por la resolución que le atribuye dicho vicio.

- B) En su resolución de 14 de febrero de 2019 y frente al discutible pero ambicioso enfoque de su resolución de 4 de abril de 2017, el TEAC reconoce (i) que resolver si la aplicación del régimen de la libertad de amortización es o no una opción tributaria *“con una discusión meramente semántica, sobre si estamos ante “una opción” o “un derecho”, resulta poco fecundo”* y (ii) que en el terreno de las opciones tributarias *“hay que ir caso por caso, figura por figura, pues las hay que, aun teniendo entronques comunes, unas recogen opciones (art. 119.3) y otras derechos (art. 120.3)”*.

Ambas afirmaciones tienen difícil acomodo en la vocación de universalidad y simplificación que parecía presidir la resolución de 4 de abril de 2017.

En definitiva, la resolución de 4 de abril de 2017 habría supuesto un salto cualitativo, seguramente apresurado, en la aplicación extensiva de un concepto jurídico, el de las opciones tributarias, cuya ambigüedad e imprecisión legal eran patentes en aquel momento, al ámbito de la compensación de bases imponibles negativas, y con ello, se han resentido gravemente principios esenciales de nuestro ordenamiento jurídico como el de seguridad jurídica, el de capacidad económica y el derecho del contribuyente a la regularización íntegra de su situación tributaria.

3.3. La resolución de 16 de octubre de 2018

Entre las dos decisivas resoluciones de 4 de abril de 2017, ya comentada, y la de 16 de enero de 2019, que expondremos a continuación, el TEAC dicta una resolución especialmente discutible: la de 16 de octubre de 2018⁴⁹. El TEAC se enfrenta a un contribuyente no residente en España y

⁴⁹ Resolución núm. 7330/2016.

residente en el Reino Unido, que solicita la rectificación de la autoliquidación del ISD, devengado por el fallecimiento de su esposa, asimismo no residente. La controversia suscitada se enmarca en el contexto de los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014⁵⁰ y de la disposición adicional segunda de la ley del ISD, añadida a raíz de esa sentencia por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con efectos desde el 1 de enero de 2015.

En esta situación, el contribuyente presentó su autoliquidación ante la Administración tributaria del Estado el 27 de enero de 2015, aplicando la normativa estatal. Más tarde, el 3 de junio de 2016, el contribuyente solicita la rectificación de su autoliquidación y la aplicación de la normativa autonómica, de acuerdo con los criterios recogidos en la mencionada disposición adicional segunda de la ley del impuesto. Tanto la Oficina Nacional de Gestión como el TEAC niegan la viabilidad de esta rectificación pues la primera autoliquidación supone el ejercicio de una opción del contribuyente que no podría rectificar más tarde.

Ya expondremos más tarde nuestra crítica de esta resolución. Baste de momento un doble comentario sobre la misma.

En primer lugar, el TEAC con carácter general afirma que *“[e]n 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. Por tanto, el derecho que concede la Disposición Adicional Segunda no es el derecho a aplicar un determinado beneficio fiscal contenido en una normativa tributaria concreta, sino el derecho a aplicar una u otra normativa de aplicación del tributo, (dualidad normativa que puede proceder de la propia ley del tributo o, como en este caso, de dos legislaciones distintas), lo que supone una opción que el legislador concede al obligado tributario”*.

Por lo tanto, el TEAC amplía la noción de opción para concluir lo siguiente:

En el presente expediente, conforme a lo señalado en el texto precedente, el sujeto pasivo podía haber optado por aplicar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones aprobada a la fecha de devengo por la Comunidad Autónoma correspondiente o la Ley Estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

En consecuencia, en esta resolución el TEAC asume una noción de opción que permite considerar que el contribuyente ha ejercitado una opción contraria a la razón entre dos alternativas como serían satisfacer una obligación tributaria u otra extraordinariamente superior. Además, el TEAC resuelve con este criterio en un caso carente de la necesaria claridad y en un supuesto en el que posiblemente el Derecho de la Unión Europea no permite supeditar a una condición de este tipo la igualdad de trato exigida por la libertad de circulación de capitales⁵¹.

3.4. La resolución de 16 de enero de 2019

Como hemos apuntado, la resolución de 16 de enero de 2019 supone una clara enmienda a la resolución del propio TEAC de 4 de abril de 2017.

A diferencia de su célebre precedente, nos encontramos ahora con una resolución extensa en la que se aprecia un profundo estudio no solo de los antecedentes del complejo supuesto que resuelve, sino también de los principales problemas que plantea la extensión de la categoría de las opciones tributarias al terreno de la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto

⁵⁰ En el asunto C-127/12; Comisión contra España

⁵¹ Tras esta resolución y todavía en 2018, encontramos la resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2018 (2433/2017) en la que el TEAC considera que la Declaración Tributaria Especial era en sí misma una opción, de acuerdo con su régimen específico previsto en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo.

sobre Sociedades.

Es cierto que la detallada descripción de los antecedentes del caso y la peculiar situación que de los mismos resulta, dotan a esta resolución de una especialidad que puede privarle de la vocación de generalidad que tuvo la primera de las descritas. No obstante, la resolución de 16 de enero de 2019 se detiene en el análisis de numerosas cuestiones relevantes que estarán llamadas a contribuir a la definitiva aclaración (por nuestros tribunales) del expansivo y complejo esquema generado por el TEAC con su resolución de 4 de abril de 2017.

Descendiendo (brevemente) a los antecedentes del caso resuelto por el TEAC, nos encontramos ante una entidad que en el marco de las actuaciones de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2008 a 2011, manifiesta su voluntad de que los ajustes que la Inspección efectuase en las propuestas de liquidación correspondientes a dichas actuaciones, fueran compensados mediante la aplicación de determinadas bases imponibles negativas originadas en los ejercicios 2002 y 2004 que, sin embargo, le habían sido reconocidas (tras un largo proceso judicial) años después de la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios objeto de comprobación y que, una vez compensados los ajustes contra dichas bases imponibles negativas, se procediera al reconocimiento de las devoluciones de ingresos indebidos correspondientes por los pagos fraccionados y las retenciones realizadas en aquellos años.

Según resulta de la resolución, en el marco de las referidas actuaciones de comprobación e investigación se procedió a la incoación de un acta de conformidad, un acta con acuerdo y un acta de disconformidad siendo así que, en las dos primeras, la Inspección compensó los ajustes practicados con bases imponibles negativas de 2002 y 2004 hasta anular la cuota resultante de esos ajustes (pero sin reconocer devolución alguna a favor del contribuyente).

Sin embargo, en la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, la compensación de las bases imponibles negativas de 2002 y 2004, además de absorber el efecto de los ajustes practicados, daba lugar al reconocimiento de una cuantiosa devolución por el importe de los pagos fraccionados que, en los ejercicios 2009 y 2010, había realizado la entidad (al no disponer entonces de los créditos fiscales por bases imponibles negativas al tiempo de la presentación de las autoliquidaciones correspondientes en dichos ejercicios).

Tras la presentación del escrito de alegaciones por parte del contribuyente, la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, tomando como soporte un Informe elaborado por la Subdirección General de Ordenación Legal del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, acordó la rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta. Dicha rectificación acabó trasladándose al acto de liquidación en el que se concluyó en la improcedencia del reconocimiento en el seno del procedimiento inspector del derecho a solicitar la devolución de la totalidad de los pagos fraccionados ingresados en los ejercicios 2009 y 2010 *“al implicar un cambio de opción prohibido por el artículo 119.3 de la LGT”*.

Según resulta de la resolución del TEAC, el fundamento último del cambio de postura adoptado por la DCGC se habría basado en entender que, con anterioridad a la incoación del acta de disconformidad, la entidad había optado “hasta en tres ocasiones” por no recuperar los ingresos indebidos realizados a través de los pagos fraccionados correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 y que esa supuesta voluntad contraria a la recuperación de las cantidades ingresadas en virtud de los pagos a cuenta, debía interpretarse como el ejercicio de una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT.

En concreto, la Inspección sostenía que la entidad había optado (i) al tiempo de la presentación de las autoliquidaciones originales de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, (ii) al tiempo de la presentación de dos autoliquidaciones complementarias de los ejercicios 2008 y 2009 y (iii) en el momento de la suscripción de las actas de conformidad y con acuerdo en el marco de las propias

actuaciones de comprobación relativas a los ejercicios 2008-2011.

El TEAC comienza su resolución desterrando la pretensión inspectora de apreciar el ejercicio de una opción tributaria con ocasión de la incoación de las actas de conformidad y con acuerdo, como algo desligado de la posterior acta de disconformidad, por entender que resultaba evidente que la entidad con lo que se mostró conforme en todo momento el contribuyente fue con que se le devolvieran, en el marco de las liquidaciones resultantes de las actuaciones, las cantidades correspondientes. De esta forma, entiende el TEAC que no es admisible atribuir al contribuyente el ejercicio de ninguna opción tributaria al tiempo de la incoación de un acta cuando la voluntad revelada resultante del expediente evidencia que su pretensión fue precisamente la contraria.

A continuación, el TEAC también rechaza de forma categórica la interpretación patrocinada por la AEAT en el sentido de que *“en la tramitación parlamentaria del artículo 119.3 de la LGT se desprendía que se entendió claramente que dicho artículo resultaba de aplicación a la compensación de las bases imponibles negativas”*. Frente a ello, afirma el TEAC que en ninguna de las citas que soportaban esa afirmación en el Informe de la SGOL, se mencionaba la palabra “compensación” ni el concepto jurídico-tributario de “compensación de bases imponibles negativas” o similar.

Es entonces cuando el TEAC recuerda que *“el tema de la compensación de BINs como “opción” (aplicando lo dispuesto en el artículo 119.3 LGT) y los límites que ello supone de cara a una posible compensación a futuro”* fue examinado en su resolución de 4 de abril de 2017 y considera aplicable al caso que analiza la situación 3, que sintetiza como el caso en *“que por lo que se opta es por la cuota diferencial, a ingresar o a devolver, que se declara y autoliquidada”* y completa recordando que en ese supuesto *“el sujeto pasivo ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación”*.

Sin embargo, pronto repara el TEAC en que en su anterior resolución no se dio solución al caso concreto al que se enfrenta ahora y, tras incluir algunos ejemplos sobre situaciones que denomina “extremas”, reconoce que estas le han servido para mostrar que hay disfunciones que debe afrontar. Es justo en ese momento cuando el TEAC desarrolla el siguiente razonamiento (las negritas están en el original de la resolución):

*Y, en tal sentido, **este Tribunal entiende que, en casos como el que nos ocupa de compensación de B.I.N.'s, lo dispuesto por el artículo 119.3 de la LGT de 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”; debe interpretarse y entenderse que es así “rebus sic stantibus” -estando así las cosas o mientras las cosas no cambien-; con lo que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración (que en su día minoró unas B.I.N.'s con una actuación que los Tribunales terminan anulando), deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse.***

[..]

Por ello, y como se ha expuesto, **este Tribunal considera que si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, la opción inicialmente emitida puede mudarse; y así se deberá admitir.**

Y podrá mudarse, pero no de manera libérrima y olvidándose totalmente de aquello por lo que se hubiera optado en la declaración presentada dentro del período reglamentario para hacerlo; porque el artículo 119.3 de la LGT dice lo que dice, y este Tribunal no defiende que deba desatenderse a lo que dispone, y más aún si se tiene en cuenta cómo se ha analizado ese precepto en nuestros pronunciamientos previos, particularmente en el citado que se dictó

el 4 de abril de 2017.

*En tal sentido, este Tribunal entiende que, aceptando que la opción inicial podrá mudarse si la situación en que se ejercitó tal la opción cambia, **la solución más respetuosa con lo que dispone ese artículo 119.3 de la LGT, es considerar que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que “de nueva” tenga la situación posterior respecto de la inicial, y que respecto de lo que ya se optó en su día en la situación inicial, esa opción queda bajo los efectos de dicho artículo 119.3 de la LGT y de la interpretación que de los mismos dimos en nuestra resolución de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013); lo que supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo -nuevo- sobre lo que antes no se había podido optar; y siempre por un cambio de la situación que -recuérdese- haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración.***

*Por otra parte, **la voluntad mostrada cuando se optó inicialmente (no compensar, compensar en parte, o todo lo posible) no podrá extrapolarse, trasladándola por una presunción, a la opción posterior, que se adopta en una situación nueva y distinta de lo anterior;...***

(FD8°)

Es claro, por tanto, que el TEAC lejos de limitarse a matizar el contenido de su previa resolución de 4 de abril de 2017 está reinterprelando de principio a fin la posición patrocinada en aquel precedente. Admitir que la conceptualización de la compensación de bases imponibles negativas como opción tributaria debe modularse con la cláusula “*rebus sic stantibus*”, esto es, que debe entenderse vigente “mientras las cosas no cambien”, supone introducir una salvedad que desnaturaliza la configuración de la compensación de bases imponibles negativas como tal opción.

La justificación de esta reinterpretación puede buscarse en la particular situación en que se encontraba la entidad recurrente, que había visto como la AEAT había rechazado en procedimientos de comprobación relativos a ejercicios anteriores (2002 y 2004), la procedencia de unos cuantiosos créditos fiscales que, sin embargo, hubo de reconocer finalmente, tras un largo proceso judicial.

Es decir, como la razón última por la que la entidad no había podido compensar aquellas bases imponibles negativas en sus autoliquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010, fue que la Inspección le había negado tales créditos y que el respeto al principio de ejecutividad de los actos administrativos obligaba a la entidad a acomodarse al criterio inspector y asumir que no disponía de esas bases imponibles negativas, no podía entenderse que realmente hubiera optado en aquél momento por no compensar. De esta forma, resultaba una tesis inaceptable sostener que una entidad que no pudo disponer de determinados créditos fiscales por haberlos rechazado la Administración, había optado por no compensarlos al tiempo de presentar sus autoliquidaciones y, merced a la aplicación del régimen del artículo 119.3 de la LGT, negarle después la posibilidad de optar por su aplicación, una vez le fueron definitivamente (aunque extemporáneamente) reconocidos.

Esta circunstancia explica que el TEAC dedique igualmente algunas reflexiones en su resolución al reconocimiento de que el principio de ejecutividad de los actos administrativos obliga al contribuyente a estar y pasar por el contenido de la posición fijada por la Administración en un acto de liquidación, lo cual determina la imposibilidad de disponer de un crédito fiscal que ha sido rechazado y, al mismo tiempo, conduce al TEAC a reconocer que la anulación en fase de revisión de un acto administrativo determina la aparición *ex novo* del crédito fiscal cuestionado y, con ello, ha de reconocerse el derecho del contribuyente a poder optar por su aplicación. En realidad, lo que podría evidenciar este razonamiento es que la compensación de bases imponibles negativas es un terreno ajeno a la opción tributaria y que, quizás por eso, sostener lo contrario genera este tipo de

disfunciones.

Por el contrario, el TEAC afronta el problema mediante la construcción de una nueva solución para esta nueva situación que descansa en la aplicación de la cláusula “*rebus sic stantibus*” a la compensación de BINS:

- **Situación 5:** Entidad que no habiéndose compensado BIN alguna en su día o habiendo compensado menos BINS de las que pudo, ve como el importe de BINS de períodos anteriores susceptibles de compensación que tiene aumenta, y entonces, visto ese aumento, opta por (ahora sí) compensar BINS o por compensar un importe de BINS superior al que compensó con su declaración inicial.
- **Nueva solución:** Aceptando que la opción inicial podrá mudarse si la situación en la que se ejercitó tal opción cambia, la solución más respetuosa con lo que dispone ese artículo 119.3 de la LGT es considerar que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que “de nueva” tenga la situación posterior respecto de la inicial y que, respecto de lo que ya se optó originalmente en la situación inicial, la opción sí queda bajo los efectos del artículo 119.3 LGT. Por otra parte, la voluntad mostrada cuando se optó inicialmente (no compensar, compensar en parte o compensar todo lo posible) no podrá extrapolarse, trasladándola por una presunción, a la opción posterior, que se adopta en una situación nueva y distinta de lo anterior.

Aún aceptando que la resolución de 16 de enero de 2019 representa un avance frente a posiciones anteriores, no podemos dejar de señalar que el TEAC sigue incurriendo en ciertas incoherencias cuando, al aplicar su nueva solución al caso que resuelve, por ejemplo, afirma que es posible ejercitar una opción tributaria con ocasión de la presentación de una declaración complementaria con posterioridad a la finalización del periodo reglamentario de declaración. Como decíamos al comienzo de este documento, esa premisa resulta contraria a la literalidad del propio artículo 119.3 de la LGT y es ajena a la peculiar naturaleza de la institución de las opciones.

De conformidad con el tenor literal del artículo 119.3 de la LGT, el ejercicio de una opción tributaria se agota con la presentación de la declaración en el periodo reglamentario de declaración, sin que quepa modificar dicha opción fuera de ese periodo. Quiere ello decir que el artículo 119.3 de la LGT no resulta aplicable a las declaraciones (ni autoliquidaciones) complementarias y resulta difícilmente sostenible que el contribuyente haya podido ejercitar opción alguna de la que extraer consecuencias como las que justifica en ese caso concreto el TEAC con ocasión de la presentación de una declaración complementaria presentada fuera del periodo reglamentario de declaración.

Por lo tanto, esta resolución sigue evidenciando que la conceptualización de la compensación de BINS como opción tributaria adolece de una manifiesta fragilidad y tiene difícil acomodo sistemático en nuestro sistema tributario. Tanto es así, que su mantenimiento obligaría a introducir múltiples matizaciones para asegurar que su aplicación generalizada no dé lugar a nuevas “*disfunciones e inequidades*”.

3.5. Otras resoluciones posteriores del TEAC

Tras la resolución de 16 de enero de 2019 y a lo largo de ese año, el TEAC ha dictado varias resoluciones que debemos ahora relacionar.

A) En primer lugar, encontramos la resolución de 14 de febrero de 2019. Ya hemos citado esta resolución por su particular importancia a la hora de tratar de perfilar la noción de opción en el caso de la libertad de amortización. El TEAC trata de concretar en esta resolución la distinción entre opción y derecho, para realizar en realidad un análisis comparativo de distintos beneficios fiscales que le permite sostener que, dadas sus características, la libertad de amortización constituye una

opción tributaria.

B) Tras esta resolución encontramos la de 11 de marzo de 2019⁵². El TEAC considera una opción la derivada de la comunicación para aplicar el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. En realidad, en esta resolución el TEAC mezcla la noción de opción tributaria con la cuestión relativa a la trascendencia de los requisitos temporales o formales exigidos para la aplicación de un beneficio fiscal. Y aprovecha para afirmar que estamos ante una opción cuando se comunica la decisión por aplicar un régimen fiscal que encierra un beneficio o ventaja.

Para el TEAC, del artículo 119.3 de la LGT resulta con claridad que, como no puede ser de otro modo en atención a básicas consideraciones de seguridad jurídica, la ley fija como principio general que debe existir un plazo limitado para el ejercicio de las opciones tributarias, que será el concedido por la normativa aplicable para presentar la declaración en la que se ejercite. Dicho plazo puede ser establecido por una norma legal o por una norma reglamentaria, de forma que el artículo 116 del Reglamento del IRPF estaría habilitado para indicar que estamos ante una opción que debe ejercitarse en el plazo señalado por este precepto y mediante la presentación de una declaración, en concreto la establecida ad hoc, por el artículo 119 del mismo Reglamento. El TEAC precisa además que esta comunicación es una especie del género de las declaraciones, dados los términos del artículo 119.1 de la LGT.

Por lo tanto, la consecuencia derivada de la falta de ejercicio de la opción por el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español en el plazo previsto es la que resulta de la regla general del 119.3 de la LGT, o sea la falta de opción expresa, a través de la presentación de la oportuna declaración, durante el plazo concedido para ello, determina la imposibilidad de rectificar lo hecho, lo no hecho en este caso, dice el TEAC, de modo que habrá decaído la posibilidad de optar por el correspondiente régimen especial⁵³.

C) A continuación debemos citar las resoluciones de 9 de abril y de 14 de mayo, ambas relativas a la compensación de bases imponibles negativas como opción, completando lo ya dicho en las resoluciones anteriores de 4 de abril de 2017 y de 16 de enero de 2019.

En estas resoluciones, el TEAC reitera que la presentación de una autoliquidación fuera de plazo o, mejor dicho, la falta de presentación en plazo de la correspondiente autoliquidación supone el ejercicio de una opción que impide compensar en la autoliquidación tardía las bases imponibles negativas pendientes de ejercicios anteriores. Ello es así aun en el caso de un retraso mínimo en la presentación de la autoliquidación correspondiente. El contribuyente, con su omisión, habría optado por no compensar las bases negativas pendientes en ese ejercicio.

No obstante, en estas resoluciones el TEAC se plantea algunas cuestiones adicionales. El TEAC especialmente afirma que el artículo 119.4 de la LGT no supone que el legislador haya reconocido que la compensación de las bases imponibles negativas no sea una opción, al admitir la compensación de una cantidad mayor de tales bases negativas si éstas no fueron ya aplicadas en otro ejercicio. Para el TEAC, el apartado 4 del artículo 119 ha de entenderse completando el preexistente apartado tercero, de acuerdo con la interpretación del mismo hecha por el TEAC en su resolución de 4 de abril de 2017. Por otra parte, el TEAC alude a la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2017, aunque sea solo para rechazar que afecte a este planteamiento.

D) En otra resolución de 14 de mayo de 2019, el TEAC aborda la cuestión del cambio de la imputación temporal de una ganancia patrimonial, rechazando esta posibilidad.

⁵² Resolución núm. 3348/2017

⁵³ El TEAC invoca en esta resolución su resolución anterior de 30 de junio de 2011 (R.G. 4736-10).

En esta resolución el TEAC trae a colación otras suyas anteriores, como las de 5 de julio de 2017 (RG 1699/15) y de 4 de abril de 2017 (RG 5591/13⁵⁴), para reiterar la exigencia de una opción en el plazo ordinario de presentación de la declaración para poder acogerse al régimen de imputación especial de la renta en las operaciones a plazo.

E) Por último, en una resolución de 15 de julio de 2019, que también hemos tenido ya ocasión de mencionar, el TEAC considera que supone una opción tributaria el acogimiento al régimen del grupo de entidades en el IVA.

El TEAC se remite a la resolución de 14 de febrero de 2019, para alcanzar la conclusión de que un régimen especial como el citado supone por sus características el ejercicio de una opción tributaria, lo que debe llevarse a cabo en el plazo previsto en la normativa del impuesto.

4. Conclusiones: Los problemas cruciales en la interpretación del artículo 119 de la LGT

4.1. A modo de resumen de lo expuesto

A lo largo de las líneas precedentes hemos tratado de exponer el régimen de las opciones tributarias, derivado del artículo 119 de la LGT. Para ello, hemos partido del texto legal con sus antecedentes y evolución y, sobre todo, hemos acudido a la doctrina creada por el Tribunal Supremo y principalmente por el TEAC. Hemos partido así de la noción de opción o, más bien, de la falta de una definición clara de esta institución, para seguir con el origen y finalidad del nuevo apartado cuarto del artículo 119 de la LGT y, finalmente, exponer los pronunciamientos del Tribunal Supremo y la doctrina construida durante estos últimos años por el TEAC. Lo expuesto puede resumirse del siguiente modo.

4.1.1. El concepto de opción tributaria

A pesar de los notables esfuerzos del TEAC, sobre todo en sus resoluciones de 18 de diciembre de 2008, 4 de abril de 2017 y 16 de enero y 14 de febrero de 2019, lo cierto es que a día de hoy carecemos de una noción clara de qué se entiende por opción tributaria. Y, no obstante, nadie duda de que nos hallemos ante un concepto trascendental pues el ejercicio de una opción tributaria acarrea dos consecuencias fundamentales. Por un lado, si el obligado tributario ha ejercitado una opción en una declaración tributaria, será de aplicación el artículo 119.3 de la LGT y la opción no podrá ser revocada o rectificadora una vez transcurrido el periodo de presentación ordinario de esa declaración. En consecuencia, si ha sido de aplicación esa figura, se restringirán las consecuencias derivadas de la aplicación del artículo 120.3 de la misma LGT. El obligado tributario podrá instar o solicitar la rectificación de su autoliquidación pero la Administración tributaria podría rechazar esa rectificación por entender que la misma supondría la rectificación de una opción tributaria que ha devenido inmodificable.

Ante la necesidad de precisar este concepto, normalmente se ha comenzado afirmando que una opción tributaria sería distinta de un derecho y que aquélla se basa en la existencia de una elección. No obstante, como dijo el TEAC en su resolución de 14 de febrero de 2019 y reiteró por remisión en la de 15 de julio de 2019, la distinción entre “opción” y “derecho” es una cuestión que debe ser resuelta caso o caso. Partiendo de la definición de la opción, en el diccionario de la R.A.E, como derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico, en suma en Derecho, una opción sería un derecho a elegir, con lo que, definitivamente, para el TEAC, la solución no puede pasar por caracterizar un beneficio fiscal como “opción” o como “derecho”,

⁵⁴ Distinta de la tantas veces citada de la misma fecha sobre compensación de bases imponibles negativas.

genéricamente o a priori, sino que habría de actuarse a partir *“del análisis de la naturaleza jurídica, de la regulación de qué es y en qué consiste tal beneficio fiscal y de qué modo y manera y cuándo se aplica en la práctica, si es que un sujeto pasivo decide aplicárselo”*.

En suma, el TEAC ha centrado el debate caso a caso ante controversias surgidas en la aplicación de beneficios fiscales concretos y sobre la caracterización de éstos en cada supuesto como una opción o un derecho. El TEAC, asimismo, ha asumido desde siempre que la “opción” exige para surgir que el contribuyente tenga una elección o, valga la paradoja, el derecho a elegir entre dos o más posibilidades. Sólo entonces, la elección entre una de esas posibilidades supone que el contribuyente ha ejercitado una opción que ya no puede rectificar. Y a la hora de determinar cuándo existe esa elección, a la vista de los requisitos de cada beneficio fiscal, el TEAC ha entendido que surge esa elección cuando el beneficio fiscal no está sujeto únicamente a requisitos ya concurrentes y de directa aplicación sino que, por el contrario, ese beneficio fiscal exige que el obligado tributario exteriorice su voluntad de aplicar el régimen pues éste está sujeto a requisitos futuros o exige la comunicación por el contribuyente de su voluntad de aplicar el beneficio fiscal en cuestión.

Por supuesto, el TEAC ha admitido que la opción tributaria debe ejercitarse en una declaración. Pero ha interpretado el término declaración en un sentido amplio, al amparo del artículo 119.1 de la LGT. Por ello, la doctrina del TEAC ha considerado, posiblemente con razón, que una comunicación de acogimiento a un régimen especial o a un beneficio fiscal constituye una declaración tributaria a estos efectos.

4.1.2. La decisiva resolución de 4 de abril de 2017 y su revisión (tácita) en la resolución de 16 de enero de 2019

En esta resolución, el TEAC concretó especialmente su doctrina en torno al caso singular de la compensación de las bases imponibles negativas. Como es sabido, el TEAC, antes de nada, consideró que tal compensación constituye un beneficio fiscal del que se disfruta mediante el ejercicio de una opción pues el contribuyente, en el Impuesto sobre Sociedades, puede elegir entre compensar o no compensar tales bases imponibles negativas o hacerlo en una u otra medida.

Por este motivo, el TEAC distinguió los cuatro conocidos supuestos:

- a) Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa. En tal caso, el contribuyente no habría ejercitado ninguna opción pues no pudo compensar base imponible negativa alguna.
- b) Que el contribuyente hubiera decidido deducirse hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa. En tal caso el TEAC entiende que el contribuyente *“[i]mplicítamente 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”*.
- c) Que el contribuyente haya decidido no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable en el ejercicio. En este caso, para el TEAC el contribuyente habría optado por no aprovechar en todo o en parte las bases imponibles negativas compensables. Si pudiendo obtener un resultado de su autoliquidación distinto, el contribuyente ha optado por consignar unos determinados importes en su autoliquidación, no podrá posteriormente rectificarlos
- d) Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello. En estos casos, para el TEAC *“[e]s 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”.

A esta resolución le siguió otra de gran relevancia, de 16 de enero de 2019, en la que el TEAC incorporó una quinta situación:

- e) Contribuyente que, no habiendo compensado en su día base imponible negativa alguna o habiendo compensado menos de las que pudo, ve como el importe de bases imponibles negativas de períodos anteriores susceptibles de compensación que tiene aumenta (por causa imputable a la Administración) y entonces, visto ese aumento, opta por compensar bases imponibles negativas o por compensar un importe de bases imponibles negativas superior al que compensó con su declaración inicial. En ese caso, el TEAC admite que la opción inicial podrá mudarse si la situación en la que se ejercitó tal opción cambia y que la solución más respetuosa con lo que dispone ese artículo 119.3 de la LGT es considerar que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que “de nueva” tenga la situación posterior respecto de la inicial y que, respecto de lo que ya se optó originalmente en la situación inicial, la opción sí queda bajo los efectos del artículo 119.3 LGT.

A pesar del avance que ha supuesto esta resolución respecto de su precedente inmediato, el TEAC insiste, con el objetivo de no abandonar su pretensión de extender el régimen de las opciones tributarias a la compensación de bases imponibles negativas, en mantener algunas premisas que resultan difícilmente reconciliables con su propia definición legal, como es aceptar que es posible ejercitar una opción en una declaración complementaria.

Por lo tanto, las dos citadas resoluciones del TEAC construyen una doctrina que, por un lado, se refiere en particular al caso de las bases imponibles negativas o BINS y, por otro, es extrapolable a otras posibles opciones existentes en el ordenamiento tributario. En cuanto al primer aspecto, cabe por supuesto discutir que la compensación de bases imponibles negativas sea una opción. Y, sobre todo, es cuestionable la construcción del TEAC cuando afirma que existe una opción en cuanto al importe de las bases imponibles negativas a compensar. Por otra parte, el TEAC en estas resoluciones lleva la noción de opción hasta el límite de afirmar que cabe hablar de opción cuando no hay elección entre dos alternativas sino que el obligado tributario se limita a supuestamente optar por no aplicar un beneficio fiscal y, por ello, renunciar al mismo.

4.1.3. La posición del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo, por su parte, aun ha aclarado menos su concepción del ámbito de aplicación de las opciones tributarias.

Inicialmente, el Alto Tribunal sostuvo una doctrina extraordinariamente amplia a este respecto, pues su jurisprudencia enlazó primeramente con la doctrina de los actos propios sobre la base de las necesidades derivadas de la seguridad jurídica e, inclusive, del principio de confianza legítima que sería predicable de las relaciones entre los administrados y la Administración tributaria en los dos sentidos. En consecuencia, habiendo tenido el obligado tributario un determinado proceder quedaría vinculado por él, incluso más allá del debate sobre si ello supuso o no el ejercicio de una opción y como pura consecuencia de la necesaria aceptación de las consecuencias de sus propios actos.

Además, el Tribunal Supremo ha mezclado en su jurisprudencia esta cuestión con la relativa a la naturaleza del plazo para solicitar o simplemente aplicar un beneficio fiscal. Y en este terreno, el Tribunal Supremo ha aceptado normalmente el carácter sustancial del plazo para aplicar un beneficio fiscal, plazo que muchas veces coincide con el previsto en el artículo 119.3 de la LGT, es

decir, con el plazo establecido para la presentación ordinaria de la autoliquidación.

No obstante, el Tribunal Supremo parece haber iniciado durante los últimos años un proceso de reconsideración o matización de su jurisprudencia, iniciando un camino de incierto destino. Por una parte, el Tribunal Supremo ha dado un extraordinario impulso a su doctrina de la íntegra regularización, sobre todo con la extensión que ha reconocido a aquélla en la sentencia de 13 de noviembre de 2019. Por otra parte, el Alto Tribunal ha admitido una serie de recursos de casación que replantean cuestiones como la interpretación del artículo 119.3 de la LGT o el carácter de los plazos vinculados a la aplicación de los beneficios fiscales. Por lo tanto, nos hallamos ante una materia que puede evolucionar de manera significativa en los próximos años.

4.1.4. Consideraciones finales

Finalmente, nada ha aportado ni el TEAC ni la jurisprudencia sobre el nuevo apartado cuarto del artículo 119, salvo la aparente incompatibilidad entre una interpretación extensiva de este precepto y la doctrina de la regularización completa o íntegra a raíz de una actuación comprobadora de la Administración. No obstante, a salvo cómo compagine el Tribunal Supremo esta doctrina y aquel precepto, pensamos que parece más probable que el Alto Tribunal de preferencia a su creación favorable a un equilibrio en las consecuencias derivadas de una regularización inspectora. Y en este sentido puede ser decisivo el precedente que supuso la sentencia de 22 de noviembre de 2017.

Por otra parte, en éste como en tantos otros campos, los tribunales, incluyendo los órganos económico-administrativos, parecen guiados muchas veces por un criterio intuitivo de justicia material. De esta forma, se admite en ocasiones la rectificación de una opción cuando se piensa que el contribuyente pudo cometer un error o que tal vez las consecuencias de la opción inicial resultan desproporcionadas. Y por ello mismo tal vez se ven derechos o errores en el ejercicio de opciones con más facilidad en el IRPF que en otros impuestos.

En particular, como hemos expuesto, las salas de los Tribunales Superiores de Justicia han flexibilizado la interpretación del artículo 119.3 de la LGT en relación con opciones determinadas, como es el caso de una típica opción como sería la relativa a la elección entre la tributación individual y la conjunta en el IRPF. En este terreno, dichas salas aun aceptando hallarse ante el ejercicio de una opción han entendido que una opción tributaria puede rectificarse cuando la previa elección ha sido guiada por un error cometido por la propia Administración o cuando aquella elección se hizo en circunstancias que luego han cambiado de forma imprevisible para el contribuyente.

4.2. Crítica de la doctrina construida hasta hoy sobre el concepto y régimen de las opciones y propuesta de una interpretación equilibrada

4.2.1. La función del artículo 119.3 de la LGT en la aplicación del sistema tributario

A la hora de abordar una crítica de la situación descrita y buscar un camino para una aplicación adecuada de la institución de la opción tributaria, debemos partir de una distinción fundamental. Aunque parezca obvio, conviene recordar que el artículo 119.3 de la LGT existe, como una decisión del legislador de 2003 que además ha recibido una acogida inicial favorable de parte del Tribunal Supremo a la hora de entender que ese precepto no es sino la consecuencia de una doctrina más general como la relativa al respeto a las consecuencias de los propios actos, exigencia del principio de seguridad jurídica. Por lo tanto, no cabe, a nuestro juicio, proponer una interpretación de nuestro ordenamiento como si ese precepto no existiera, aunque por supuesto sí cabe proponer su eliminación como mejor solución. O tratar de hallar una interpretación del mismo que sea sistemáticamente correcta en el seno de la propia Ley General Tributaria y coherente con otros principios fundamentales del ordenamiento tributario como el de proporcionalidad.

En estas líneas, vamos a descartar de salida la solución radical de proponer ahora una eliminación de la figura de las opciones tributarias tal y como esta institución aparece en el artículo 119.3 de la

LGT. Creemos más útil en estos momentos buscar esa interpretación equilibrada de la norma. No obstante, antes de proseguir, sí queremos volver a hacernos eco de la solución existente en las normas forales del País Vasco.

Como ya hemos expuesto, las normas de los territorios forales han llevado a cabo una reelaboración del artículo 119.3 de la LGT a la hora de incorporarlo a la correspondiente norma foral general tributaria. Prescindiendo ahora de las diferencias entre las soluciones de los distintos territorios, esa reelaboración descansa en dos elementos principales. Por un lado, la definición de opción no quedaría en el puro terreno abstracto o general sino que la norma foral general tributaria prevé una concreción de esa definición en las leyes propias de cada tributo. De esta forma, el concepto de opción no descansaría solo en una definición omnicompreensiva sino que el legislador tributario lo completaría con una lista de opciones en cada tributo, fuera de las cuales no se proyectarían los efectos de la institución. Por otro lado, las normas forales han recogido otra tradición conexas, presente en otras normas estatales y autonómicas, como es la relativa a vincular el ejercicio de opciones o la pura aplicación de beneficios fiscales con un plazo distinto al previsto para presentar normalmente la declaración del impuesto. Por el contrario, el beneficio se aplicaría, o la opción podría rectificarse, siempre que no hubiese mediado requerimiento de la Administración o el inicio de un procedimiento de comprobación tributaria.

Sin duda, el precedente de las normas forales del País Vasco debe ser tenido en cuenta. Claramente, la elaboración de una lista de opciones que delimite razonablemente el campo de aplicación de esta figura puede ser una solución frente a la incertidumbre actual en la interpretación del artículo 119.3 de la LGT y la tentación de expandir desproporcionadamente su campo de aplicación. Por lo que respecta a vincular el plazo con un periodo más extenso como es el que discurre mientras no se haya iniciado una regularización administrativa, puede suponer una alternativa razonable frente al breve plazo de rectificación que hoy ofrece el artículo 119.3 de la LGT. Pero no deja de tener sus problemas como después veremos.

Centrados pues en la interpretación del artículo 119.3 de la LGT, creemos que ésta debe buscar una solución equilibrada que evite una expansión indeseada de la noción de opción tributaria con consecuencias que manifiestamente sean contrarias a una interpretación sistemática de los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT, al debido respeto al principio de proporcionalidad, a una aplicación del sistema tributario de acuerdo con los principios de igualdad y capacidad económica y una exigencia del régimen sancionador que responda igualmente a los principios de legalidad y proporcionalidad.

4.2.2. La interpretación conjunta y sistemática de los artículos 119.3 y 120.3 de la LGT

En primer lugar, el artículo 119.3 de la LGT demanda una interpretación que tenga en cuenta su estrecha vinculación con el artículo 120.3 de la misma ley.

Comúnmente se acepta que el artículo 119.3 limita el sentido del artículo 120.3 de la LGT. El primero de estos preceptos introduce en cierto modo una excepción que puede oponerse frente al derecho que el segundo reconoce expresamente al obligado tributario. Frente al derecho que asiste a un obligado tributario a solicitar la rectificación de su autoliquidación, la Administración puede oponer que esta rectificación ya no es posible, pues supondría la de una opción tributaria previamente ejercitada.

Obviamente, cuanto mayor sea el ámbito de aplicación del artículo 119.3 de la LGT menor campo de aplicación tendrá el derecho del contribuyente a solicitar y obtener la rectificación de su autoliquidación. Por ello, la interpretación de la primera de estas normas debe buscar una aplicación equilibrada de los dos preceptos. Para ello, debe partirse de una noción estrecha de la opción tributaria.

Como hemos anticipado, el Tribunal Supremo no ha afrontado una verdadera interpretación

general del artículo 119.3 de la LGT, limitándose a aplicarlo de una u otra manera en algunos, pocos, casos concretos. Algunos Tribunales Superiores de Justicia sí han avanzado algo más en esta labor, pero sobre todo ha sido el TEAC el que desde hace años ha asumido esta tarea.

A nuestro juicio, el TEAC parte de una noción correcta que compartimos. Una opción tributaria supone una elección entre dos alternativas. No existe opción, ni cabe la aplicación del artículo 119.3 de la LGT, cuando no hay tal alternativa sino la pura aplicación de la norma fiscal que atribuye un beneficio o una ventaja al contribuyente. Si la norma fiscal enlaza una determinada consecuencia con la concurrencia de un presupuesto de hecho que ya concurre cuando la norma se aplica, ni existe opción alguna ni cabe hablar de irrevocabilidad de la opción para impedir la mera aplicación de la norma tal y como está prevista para ese presupuesto de hecho. En suma, la deducción de un gasto o la aplicación de una exención tributaria no son opciones. Si el contribuyente no aplica la norma correctamente en su autoliquidación, puede solicitar la rectificación de la misma para conseguir ahora el efecto pretendido ya inicialmente por la norma⁵⁵.

Ahora bien, el TEAC partiendo de esa noción que compartimos, de opción como elección diferente al derecho a una consecuencia legalmente prevista, ha entrado luego en una casuística en la que ha apreciado la existencia de elecciones más dudosas y ha mezclado la noción de opción como elección, con la exigencia de comunicación o solicitud de un beneficio fiscal o del cumplimiento de ciertos requisitos formales para la aplicación de un beneficio fiscal. Y a partir de aquí el camino recorrido por el TEAC se vuelve mucho más incierto y sobre todo da lugar a consecuencias que, a nuestro juicio, pueden ser desproporcionadas y contrarias a los principios constitucionales que deben inspirar la aplicación del sistema tributario.

4.2.3. Las consecuencias desproporcionadas de la doctrina del TEAC

A) La doctrina del TEAC ha dado lugar a los señalados discutibles efectos, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, en dos casos o tipos de casos.

En primer lugar, pensemos en el supuesto ejercicio por el contribuyente de una opción carente de toda lógica que permite exigir un tributo desproporcionadamente desigual, sin una justificación razonable, pues la supuesta opción debe justificar una tributación desproporcionadamente superior. Puede servir de claro ejemplo de este riesgo en la interpretación del artículo 119.3 de la LGT la resolución del TEAC de 16 de octubre de 2018.

55 GÓMEZ TABOADA decía ya que el concepto de opción debía descansar en dos ideas previas: no toda decisión del contribuyente es calificable como una opción y no a todas las opciones les resulta aplicable el artículo 119.3 de la LGT sino tan solo a aquéllas que, siéndolo, tengan expresamente previsto un modo específico de manifestación externa.

Ver: GÓMEZ TABOADA, J., "Las opciones tributarias: cuando la tierra de abre bajo nuestros pies", *Quincena Fiscal*, núm. 5/2012.

Puede verse también al respecto:

GÓMEZ JIMÉNEZ, C., "Opciones y rectificación: ¿contradicción o integración de los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley General Tributaria?" *Tribunal Fiscal*, núm. 225/2009.

Por otra parte, como dice MONTESINOS OLTRA, la opción tributaria sólo debe surgir cuando su ejercicio obedece a motivaciones subjetivas o a estimaciones sobre eventuales hechos y efectos jurídicos inciertos o sobre terceros distintos del optante. No hay opción cuando el contribuyente sólo está sujeto a la carga de declarar conforme a la norma, sin que de la omisión de este deber deban derivarse efectos perjudiciales no deseados por la norma ni razonablemente compatibles con la igualdad en la contribución.

Montesinos Oltra, S.; op. cit.

Del mismo autor puede verse:

"Aplicación de cantidades pendientes de compensación o deducción y opciones tributarias: análisis del nuevo apartado 4 del artículo 119 de la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 161/2016

"La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades: ¿una opción tributaria?", *Carta Tributaria*, núm. 29, 2017.

En segundo lugar, a partir de su resolución, tantas veces citada, de 4 de abril de 2017, el TEAC ha entendido que la falta de presentación en plazo de la autoliquidación correspondiente equivale al ejercicio de una opción en el sentido de elección por la no aplicación del beneficio o de la ventaja en cuestión. La citada resolución se refiere en concreto a la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades y en ella el TEAC afirma que la falta de presentación en plazo de la autoliquidación del impuesto ha de entenderse como opción por la no aplicación en absoluto del saldo pendiente de las bases negativas pendientes de compensar. Obviamente, el criterio es extrapolable a otros muchos casos, lo que puede suponer que la presentación tardía de la autoliquidación cambie completamente el régimen jurídico aplicable a la misma dando lugar a la exigencia de una deuda tributaria totalmente diferente al entenderse que el obligado tributario ha optado por no aplicar las ventajas o beneficios fiscales previamente calificados como opciones con una interpretación expansiva de esta noción.

Sin duda cada uno de los criterios anteriores es discutible y susceptible de producir efectos desproporcionados. Unidos ambos criterios, la doctrina resultante conduce a resultados que pueden afectar a la correcta aplicación de un sistema tributario justo.

B) Comencemos con el primer aspecto de esta doctrina del TEAC, el relativo a una concepción excesivamente amplia de la propia noción de opción tributaria. Y partamos del buen ejemplo que supone la resolución del TEAC de 16 de octubre de 2018.

Recordemos que el TEAC en esta resolución aborda la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a un sujeto pasivo no residente tras la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. Ya expusimos antes el contenido de esta resolución al exponer la doctrina del TEAC, pero es conveniente volver a recordar que en los antecedentes de hecho se nos dice en esta resolución que el 27 de enero de 2015 el recurrente, residente en el Reino Unido, presentó ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones de No Residentes como consecuencia del fallecimiento el 22 de enero de 2014 de su esposa, también residente en el Reino Unido. Más tarde, el 3 de junio de 2016 el recurrente solicitó la rectificación de su autoliquidación al considerar aplicable la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014. Frente a una situación como la descrita, el TEAC afirma que la disposición adicional segunda de la Ley del ISD, introducida por la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, atribuye al obligado tributario una opción y no el derecho a aplicar un determinado beneficio fiscal contenido en una normativa tributaria concreta. Es decir, que atribuye al obligado el derecho a acogerse a una u otra normativa de aplicación del tributo, lo que supone una opción que el legislador concede al obligado tributario. Esta opción, reconoce el TEAC, con las reglas de aplicación del derecho autonómico, entró en vigor con efectos desde el 1 de enero de 2015.

Con este criterio, el TEAC entiende que el contribuyente afectado en este caso pudo haber optado por aplicar la normativa del ISD de la comunidad autónoma que correspondiera o la del Estado, de modo que, producido el fallecimiento el 22 de enero de 2014, el interesado tenía hasta el 22 de julio de 2014 para presentar los documentos a que estaba obligado. Por ello, la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada el 3 de junio de 2016 lo había sido una vez transcurrido el plazo legalmente previsto para presentar dicha autoliquidación y cuando ya no cabía optar por aplicar la normativa autonómica.

La resolución del TEAC puede servir de ejemplo de las consecuencias que trae consigo la interpretación dominante del artículo 119.3 de la LGT. Para empezar, puede discutirse que la disposición adicional segunda de la Ley del ISD contenga realmente una opción tributaria en el sentido del artículo 119.3 de la LGT. En realidad, este criterio se apoya únicamente en una reinterpretación de la propia doctrina del TEAC pues la norma no habla de opción ni de que el contribuyente podrá aplicar una u otra normativa. Como consecuencia de la razón de ser de aquel cambio normativo, la nueva norma no sustituye el sistema estatal vigente por otro sino que, literalmente, atribuye al contribuyente el derecho de aplicar la normativa autonómica según en cada caso el punto de conexión que el legislador señala. La ley no habla de opción sino de derecho. El TEAC ha centrado

su doctrina en la diferencia entre derecho y opción, pero en esta resolución interpreta que aunque la ley hable de derecho estamos ante una opción. Y, prescindiendo de otros detalles del caso, ya antes comentados, cabe dudar de esta concepción de las opciones tributarias que permite verlas cuando supuestamente el contribuyente elige entre tributar o no tributar o entre una deuda tributaria y otra literalmente cien veces superior, si lo que se halla en juego es, por ejemplo, la aplicación de la bonificación del 99 por 100 para ciertos familiares en el ISD.

A nuestro juicio, una interpretación del artículo 119.3 de la LGT, mas conforme con el principio de proporcionalidad y con los principios constitucionales de igualdad y de capacidad económica, no puede dar lugar a una consecuencia como la descrita. De acuerdo con la doctrina del TJUE, el contribuyente tiene derecho a disfrutar del mismo régimen legal que sería aplicable si él fuese residente en España o si lo fuese o hubiera sido su donante o su causante. El derecho del contribuyente a evitar un trato discriminatorio no puede supeditarse a una doctrina que hace que la discriminación se consolide si el contribuyente, por error, no aplica inicialmente la normativa estatal o una normativa autonómica. Como quiera que el derecho del contribuyente no se condiciona a la concurrencia de requisitos futuros ni supone una elección entre dos regímenes alternativos de naturaleza similar, aquel derecho es tal y no una opción. Nos hallamos ante el derecho del contribuyente a aplicar el régimen legal más conforme a su capacidad económica y al objetivo de evitar un trato discriminatorio.

Pero, es más, extrapolando este ejemplo, el concepto de opción no puede extenderse hasta comprender supuestas opciones que aparecen revestidas en suma de una cierta irracionalidad. Lo determinante es que el contribuyente ha de elegir entre dos alternativas que se le ofrecen claramente y que tienen una naturaleza pareja. No hay elección posible entre tributar o no, o entre hacerlo de acuerdo con un régimen previsto como normal por el legislador dada la naturaleza del caso y su valoración de la capacidad económica y otro régimen diametralmente diferente y más gravoso, salvo cuando esa consecuencia esté justificada por el compromiso que debe asumir el contribuyente en relación con el cumplimiento de requisitos futuros, sin que sea posible que el contribuyente, en efecto, opte por un régimen legal con efectos retroactivos cuando ya conoce que concurren tales requisitos o que el régimen previsto le conviene finalmente⁵⁶.

⁵⁶ En este punto, puede resultar de interés traer a colación la doctrina del TJUE sobre las opciones y sobre la necesaria proporcionalidad en la exigencia de requisitos formales.

En el derecho de la Unión no existe un concepto general de opción. Más bien, la pregunta que en alguna ocasión se ha hecho el TJUE es si cabe condicionar el disfrute de un régimen fiscal a una previa opción del contribuyente comunicada a la Administración. En la sentencia de 17 de mayo de 2018, caso *Vámos* (C-566/16), el TJUE da validez a una norma húngara que condicionaba la aplicación del régimen de franquicia para pequeñas empresas en el IVA a la previa opción en este sentido por parte del sujeto pasivo. El TJUE parte de que el propio régimen para las pequeñas empresas es opcional para los estados y supone una excepción al régimen normal del IVA. En tal caso, no resultaría desproporcionado, en palabras del propio tribunal, supeditar el régimen a la previa opción del sujeto pasivo. No obstante, el TJUE busca en definitiva una justificación para las consecuencias derivadas de la falta de ejercicio de la opción, justificación que el tribunal encuentra en la ventaja competitiva que tendría frente a otros operadores el que pudiese optar por la exención subjetiva a posteriori, basándose en los resultados concretos de la actividad ya conocidos. En tal caso, ni el principio de neutralidad del IVA ni el de igualdad entre los sujetos pasivos se oponen a que el derecho nacional supedite el disfrute de un régimen a la opción oportunamente comunicada por el sujeto pasivo. Por añadidura, los sujetos pasivos beneficiados no pagan el IVA ni lo repercuten a los destinatarios de las operaciones lo que justifica asimismo que la Administración tributaria supedite el disfrute del régimen al conocimiento previo de su aplicación.

Esta doctrina, que busca en suma una justificación concreta de las consecuencias de la opción, es coherente con la posición general del TJUE sobre la naturaleza de los requisitos formales y, en particular, sobre la interpretación de los requisitos exigidos y la imposibilidad de entenderlos de forma que atenten en concreto contra el principio de neutralidad del IVA. En sus sentencias de 20 de octubre de 2016, caso *Plöckl* (C-24/15), y de 15 de noviembre de 2017, caso *Geissel* (C-374/16 y C-375/16 acumulados), el TJUE afirma que el incumplimiento de un requisito formal no puede justificar que se deniegue una exención o una deducción de forma que se atente contra la citada neutralidad del IVA como principio básico del sistema. Y requisitos formales son para el tribunal los de detalle a consignar en la factura cuando en definitiva la Administración puede conocer las circunstancias de la operación.

Igualmente, en la sentencia de 7 de marzo de 2018, caso *Marius* (C-159/17), citando las sentencias de 11 de diciembre de 2014, *Idexx Laboratories*, y de 28 de julio de 2016, *Astone*, el TJUE reitera que la inobservancia de las obligaciones de contabilidad y de declaración constituyen deberes cuyo incumplimiento no puede afectar al derecho a deducir pues ello iría manifiestamente más allá de lo necesario para asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones y solo estaría justificado cuando tal incumplimiento impidiese a la Administración conocer con certeza el cumplimiento de los requisitos materiales.

C) Por estas mismas razones puede resultar desproporcionada la doctrina del TEAC cuando entiende que la falta de presentación en plazo de una autoliquidación equivale a una opción.

Ciertamente, el TEAC encuentra apoyo en la propia lógica del artículo 119.3 de la LGT. Si la opción ha de ejercitarse en una declaración y sólo puede rectificarse durante el periodo voluntario de presentación, cabe interpretar el artículo el 119.3 entendiendo que la opción ha de ejercitarse en una autoliquidación presentada en ese periodo previsto para la presentación oportuna de la autoliquidación. Y es verdad que presentada la autoliquidación o la declaración en ese periodo, se habrá optado con las consecuencias que de ello resultan según el artículo 119.3 de la LGT.

Ahora bien, ¿qué sucede si no ocurre lo previsto como normal y el contribuyente no presenta su declaración en el plazo establecido al efecto?. Y es aquí donde el TEAC entiende que ello supone una opción. Ante este incumplimiento flagrante, a juicio del TEAC, del deber básico que incumbe al contribuyente, éste ha optado. Ahora bien, ¿cuál ha sido el sentido de su opción si su conducta ha sido de pura omisión?. Y de nuevo el TEAC colma esta duda entendiendo que ha optado por no aplicar el régimen fiscal que le beneficiaba. En el caso paradigmático de la compensación de bases imponibles negativas u otros créditos fiscales, el contribuyente, si no presenta su autoliquidación en plazo, habrá optado por no compensar o aplicar cantidad alguna de tales bases negativas o créditos pendientes.

A nuestro juicio, esta interpretación del TEAC adolece de dos serios inconvenientes. Por un lado, el TEAC se aleja de su doctrina inicial, aquella construida en su resolución de 18 de diciembre de 2008. Entonces, el TEAC afirmó que la opción suponía una elección entre dos alternativas y que no podía presumirse una elección en un determinado sentido de la pura pasividad del contribuyente. Ahora, la pura omisión permite presumir una elección en un determinado sentido. Por otro lado, el TEAC en realidad entronca ahora con una doctrina próxima pero diferente como es la relativa al valor de los requisitos exigidos para el disfrute de un beneficio fiscal. Como ya hemos apuntado, ante una norma que contiene una ventaja o beneficio fiscal el ordenamiento reacciona con frecuencia supeditando el disfrute de tal beneficio a ciertos requisitos previos e inclusive a una comunicación en este sentido del contribuyente o a la presentación oportuna de la declaración en la que se aplique ese beneficio fiscal. Es más, esta técnica ofrece diversas alternativas a su vez pues el ordenamiento tributario en ocasiones exige la oportuna declaración y en otras permite que ese beneficio fiscal se aplique tardíamente, en una primera declaración fuera de plazo o incluso rectificando una declaración anterior, siempre que no medie requerimiento o comprobación de la Administración. Tal vez el TEAC trae aquí esta tradición para entender que si la opción no se ejercita en el plazo ordinario de declaración, se entiende hecha en el sentido de elegir el régimen más gravoso. Lo que combinado con una interpretación expansiva del concepto de opción puede conducir a unas consecuencias desproporcionadas de la falta de presentación en plazo de la

A la vista de esta doctrina, cabe aventurar que el TJUE entendería nuestras opciones tributarias como un requisito exigido para la aplicación de una norma tributaria. De esta manera, la interpretación de las consecuencias de este requisito exigiría contemplar la justificación en cada caso de su exigencia y la afectación que sus consecuencias suponen desde la perspectiva de los principios fundamentales del sistema fiscal. En ningún caso cabría convertir la falta de comunicación de una opción en la ausencia de un requisito indispensable dando lugar a una aplicación del sistema tributario contraria a la igualdad de trato o a los principios rectores en los que ese sistema se inspira.

En este sentido, es finalmente de interés citar la reciente resolución del TEAC de 21 de enero de 2020 (6461/2016). El TEAC aborda la cuestión de la aplicación de la Directiva sobre operaciones de reestructuración en relación con la modalidad de operaciones societarias del ITP-AJD y la posibilidad de condicionar la aplicación de la exención correspondiente a la aplicación del régimen especial previsto para estas operaciones en la legislación del Impuesto sobre Sociedades. El TEAC para resolver trae a colación la sentencia del TJUE de 9 de julio de 2009 (C-397/07), en un procedimiento de infracción contra España, y acepta que en esta sentencia el tribunal rechazó precisamente que fuese conforme con el Derecho de la Unión la obligación de optar por la aplicación del régimen pues la exención debe ser incondicional, siendo para las sociedades interesadas un derecho cuyo ejercicio no puede quedar supeditado a una opción formal. Además, decía el TJUE en aquella sentencia, la obligación de optar por el régimen especial no constituye una mera formalidad. Por el contrario, la doble obligación de optar y comunicar la opción como condición para el ejercicio de un derecho incondicionalmente reconocido constituye un obstáculo contrario al Derecho de la Unión.

autoliquidación sin atender ni siquiera a las razones o circunstancias de este retraso.

En nuestra opinión, esta interpretación da lugar a consecuencias desproporcionadas⁵⁷. Adicionalmente, los resultados de este criterio pueden ser contrarios a los principios de capacidad económica y de igualdad. Piénsese de nuevo en el caso de la aplicación del régimen de no residentes en el ISD. La presentación fuera de plazo de la declaración del impuesto impediría, con este criterio, aplicar el régimen de derecho autonómico más favorable al que el sujeto pasivo no residente tiene derecho. A nuestro juicio, supeditar la aplicación de ese régimen a la presentación en plazo de la declaración va más allá de lo necesario para asegurar la correcta aplicación del impuesto. Adicionalmente, acarrea un trato desigual que carece de una justificación objetiva y razonable. Piénsese ahora en dos contribuyentes, en este caso o en el IRPF en supuestos semejantes, cuya tributación difiere radicalmente hasta el punto de que uno puede y otro no aplicar una exención o bonificación dando lugar en un caso a una tributación extraordinariamente más gravosa. Este trato desigual tendría como única justificación que el contribuyente con una mayor carga tributaria ha presentado su declaración fuera del plazo previsto, aunque haya sido unos días después de transcurrido ese plazo y aunque los requisitos para aplicar la norma tributaria concuerden de antemano y aunque la Administración ha podido conocer sin problema todas estas circunstancias y aunque, por último, todo ello da lugar a una aplicación desviada de los recargos correspondientes al entender ingresada fuera de plazo una deuda tributaria que en realidad el contribuyente no estaba obligado a ingresar en plazo. Aquellas circunstancias pueden exigir la imposición de una sanción proporcionada al contribuyente pero difícilmente justifican la exigencia de una obligación tributaria radicalmente diferente.

En el caso de las bases imponibles negativas, no debe olvidarse que las mismas no constituyen propiamente un beneficio fiscal sino la forma que elige el legislador para compensar la exigencia del impuesto en cada periodo impositivo y la existencia de resultados o bases negativas en algunos de esos periodos. Esa compensación de las bases imponibles negativas de otros periodos pretende atender a las exigencias del principio de capacidad económica dentro del margen de apreciación de que goza el legislador. En consecuencia, puede no ser conforme con tal principio, además de desproporcionado, exigir a un contribuyente el ingreso de un impuesto que en realidad no estaba obligado a pagar, pero que se le exige ahora como consecuencia de cualquier retraso en la presentación de su declaración.

Por supuesto, una alternativa explorada por el legislador es la de permitir este retraso hasta la existencia de un requerimiento o el comienzo de un procedimiento administrativo de comprobación. De esta manera, la cuestión de las opciones y la jurisprudencia del Tribunal Supremo han enlazado con un debate conexo como es el relativo a la validez y naturaleza de las numerosas normas fiscales estatales, forales y autonómicas, que condicionan la aplicación de un beneficio fiscal a que éste se aplique ya en la declaración inicial del contribuyente presentada por éste en el plazo correspondiente. O que condicionan tales beneficios fiscales a que la renta o al presupuesto de hecho de aquéllos se declare correctamente y, en su caso, oportunamente, por el contribuyente. O finalmente, como hemos visto, no faltan normas que admiten la aplicación de tales beneficios tras el plazo ordinario de declaración pero solo mientras no haya existido un requerimiento o una actuación administrativa de comprobación. En esta línea, las normas forales del País Vasco, sobre las propias opciones tributarias, se apartan del sistema del artículo 119. 3 de la LGT, para, por un lado, prever una concreción de cuáles son las opciones existentes en un tributo y, por otro, permitir

⁵⁷ Dice Díez-Ochoa y Azagra que entender esta tesis conduce a asumir que todas las opciones que contempla la normativa propia de un tributo o se ejercen en el plazo reglamentario de presentación de la autoliquidación o se pierde el derecho a ejercitar dichas opciones. Y esta reacción supone, a juicio del autor, que se estaría imponiendo una sanción encubierta.

Ver Díez-Ochoa y Azagra, J.M.; "Cuestiones relativas a la posibilidad de modificar la compensación de bases imponibles negativas una vez finalizado el periodo voluntario de presentación de la autoliquidación"; *Quincena Fiscal*, número especial, septiembre 2017.

la rectificación de las mismas mientras no haya mediado una comprobación tributaria.

Todas estas formas de extender el plazo endulzan los efectos de la norma pero la desnaturalizan. Si el legislador, como hace en las normas forales del País Vasco o en algunas normas estatales y sobre todo autonómicas, permite el ejercicio o rectificación de las opciones hasta la existencia de tales actuaciones administrativas, estamos dotando a estas normas de una naturaleza sancionadora encubierta. La liquidación que practique la Administración va a ser de cuantía diferente porque la renta no se declaró oportunamente o no se solicitó a tiempo una ventaja fiscal. La capacidad económica puede llegar a apreciarse de un modo diferente atendiendo al cumplimiento de estos requisitos temporales o formales, dando lugar a una desigualdad de trato que deberá justificarse en esa falta oportuna de declaración. Y por añadidura, las sanciones que se impongan se calcularán sobre una cuota dejada de ingresar que en realidad no debió ingresarse entonces aunque ahora sea exigible en estas circunstancias⁵⁸.

Es verdad que en el caso del IVA, se asume que el derecho a la deducción ha de ejercitarse en la autoliquidación del periodo de declaración, de modo que si no se hace así deberá hacerse en la correspondiente a un periodo posterior sin que sea posible la rectificación de la autoliquidación anterior. Tal vez, la naturaleza y el ritmo de aplicación del IVA permitan esta solución que provoca resultados no deseables en otros tributos⁵⁹.

4.2.4. La opción debe ser clara como clara debe ser la elección del obligado tributario

A) En cualquier caso, la aplicación del artículo 119.3 de la LGT exige el respeto al principio de claridad, tanto en la existencia de una opción como en el cauce previsto para ejercitarla.

En la duda, debería entenderse que no existe opción alguna. La opción debe ser clara y con esta claridad ser ofrecida al contribuyente. De nuevo, debería volverse a los principios sentados inicialmente por el TEAC en su resolución de 18 de diciembre de 2008. La opción exige partir de la existencia de una alternativa ante el contribuyente con un cauce formal claro para tomar la decisión, sin que pueda presumirse una opción en un sentido contrario a la propia conducta global del contribuyente.

Por el contrario, si revisitamos de nuevo el caso de la resolución de 16 de octubre de 2018, aun aceptando, a efectos dialécticos, que el sujeto pasivo no residente estuviera ante una opción ésta carecía de la claridad requerida para las gravosas consecuencias que se predicaban de su supuesto ejercicio. Es difícil pensar que pudo ejercer una opción un contribuyente cuando dicha opción no era reconocida por el ordenamiento español en el momento del fallecimiento del causante ni cuando terminó el plazo de presentación de la declaración sino que sólo se reconoció más tarde, días antes de la primera declaración del sujeto pasivo.

Por estos mismos motivos, no cabe hablar de opción cuando el contribuyente ha sido conducido

⁵⁸ De ahí la importancia del recurso de casación admitido por Auto de 18 de julio de 2019 (recurso de casación núm. 1434/2019), sobre la interpretación del artículo 23.2 de la Ley del IRPF que exige que los rendimientos se hayan declarado para la aplicación de la reducción sobre los rendimientos del capital inmobiliario derivados del arrendamiento de bienes inmuebles.

⁵⁹ En relación con la interpretación de la falta de autoliquidación como opción, interesa resaltar la solución prevista en la legislación estatal para el caso más tradicional de opción como es la concerniente a la tributación conjunta.

El artículo 83 de la Ley del IRPF prevé que las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar por tributar conjuntamente, pero añade en su apartado segundo que, en caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.

Por lo tanto, en un caso paradigmático de opción, el legislador no piensa que la falta de declaración o autoliquidación permita presumir una determinada elección de los contribuyentes. Por el contrario, el legislador prefiere abrir un periodo posterior para efectuar tal opción. Tal vez sea así porque en este caso la elección es entre dos regímenes y no entre la aplicación o no de una ventaja fiscal determinada, pero en todo caso soluciones de este tipo permiten desde luego una solución más equilibrada.

a su elección por datos erróneos facilitados por la Administración, como han reconocido distintos Tribunales Superiores de Justicia en relación con la opción entre tributación separada y conjunta u otros aspectos del IRPF.

Igualmente, no hay opción cuando la doctrina o la práctica administrativa en ese momento niegan su existencia. Con frecuencia, el obligado tributario presenta una declaración en un sentido y solicita más tarde la rectificación de la autoliquidación⁶⁰ para discutir precisamente el criterio de la Administración conforme al que se calculó la obligación tributaria. Aunque pueda llegar a ser prudente solicitar inmediatamente la rectificación de la autoliquidación, dentro del mismo plazo de presentación de la declaración, no debería ser necesario. No había opción alguna cuando la doctrina o la práctica administrativa negaban precisamente que existiera esa posible elección. Dicho con otras palabras, sería la Administración la que fuera contra sus propios actos, si negara ahora la procedencia de una rectificación alegando que aunque tenga finalmente razón el obligado tributario no cabe acceder a su solicitud pues debió optar por ello inicialmente aunque la propia Administración negara entonces que existiera esa alternativa conforme a su criterio.

B) Por ello mismo, creemos necesario matizar el criterio sostenido por el TEAC en su resolución de 16 de enero de 2019 cuyo contenido hemos expuesto en detalle.

Si la Administración practica una liquidación corrigiendo las bases imponibles negativas de un periodo impositivo, aunque la entidad recurra contra esa liquidación y ésta no adquiera firmeza, la ejecutividad de la misma impide decir que la entidad en los ejercicios siguientes tenía la opción de compensar tales bases negativas. Estas simplemente no existían en ese momento ni el contribuyente tenía entonces opción ninguna de compensarlas, salvo que de alguna forma hubiera obtenido hipotéticamente la suspensión de los efectos derivados de aquella liquidación.

Si la estimación posterior de un recurso supone la anulación de esa liquidación, renace el derecho del contribuyente a compensar esas bases imponibles negativas. Para el TEAC en tal caso el contribuyente puede rectificar la opción inicial tomada cuando no compensó aquellas bases imponibles negativas. Así sería ante un cambio de las circunstancias producido como consecuencia de la estimación del citado recurso. A nuestro juicio, aunque las consecuencias prácticas sean las mismas, entendemos que en puridad el contribuyente inicialmente no ejercitó ninguna opción por no compensar tales bases negativas pues dicha opción no estaba entonces al alcance del contribuyente. Luego el contribuyente ejerce el derecho que la sentencia o resolución le reconoce al estimar su recurso y, en realidad, la compensación que ahora exige es cuestión de la ejecución de esa sentencia o resolución. Estaríamos fuera ya del ámbito del artículo 119.3 de la LGT.

Y lo estaríamos además porque la opción a la que se refiere el citado precepto solo cabe, como el propio TEAC reconoce, en una declaración y precisamente en la declaración presentada en el plazo inicial previsto al efecto. No obstante, el TEAC, en esa misma resolución de 16 de enero de 2019, no deja tan claro que desde luego no cabe el ejercicio de una opción al margen de cualquier declaración tributaria como sucedería si la supuesta opción se entendiera producida en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos. En el caso entonces resuelto el TEAC no aborda así la cuestión cuando se encuentra ante una supuesta elección que se habría realizado al suscribir un acta de conformidad. El TEAC termina descartando los efectos de esa opción por otras razones pero no rechaza de plano que pueda hablarse de opción en un caso así a los efectos del artículo 119.3 de la LGT cuando tal opción no se habría formalizado desde luego en una declaración. Sin embargo, en nuestra opinión, el artículo 119.3 de la LGT exige que la opción se realice en una declaración y excluye que pueda llevarse a cabo de otra forma, si bien declaración es ciertamente cualquier documento presentado por el obligado tributario en el que reconozca un hecho con relevancia tributaria y sin perjuicio de las consecuencias del principio general de respeto a las consecuencias derivadas de los propios actos.

⁶⁰ O presenta una declaración y recurre después la liquidación de la Administración.

4.3. La cuestión del cambio de las circunstancias introducida por la resolución del TEAC de 16 de enero de 2019 y sus límites

Como ya hemos comentado al exponer el contenido de esta resolución, el TEAC en su resolución de 16 de enero de 2019, matiza, según afirma, la doctrina establecida en la resolución anterior de 4 de abril de 2017, para señalar que una opción una vez ejercitada puede sin embargo ser revocada o rectificada cuando han cambiado las circunstancias. En realidad, recordemos que la cuestión que se planteaba en aquel caso era si cabía la compensación de unas bases imponibles negativas inicialmente no compensadas por el obligado tributario, al haber sido las mismas negadas por una liquidación de la Administración tributaria, si luego esa liquidación es anulada y las bases negativas reconocidas en una sentencia judicial.

El TEAC entiende que en un caso así, el artículo 119.3 de la LGT debe interpretarse y entenderse *“rebus sic stantibus”*, de manera que, *“[s]i la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración (que en su día minoró unas B.I.N.’s con una actuación que los Tribunales terminan anulando), deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse”* (FJ 8º). Para el TEAC, ello es coherente con la solución asumida para el caso opuesto. Si la Inspección realiza una liquidación de un ejercicio en la que elimina una base imponible negativa, que había sido compensada por la entidad en una autoliquidación posterior, que *“[e]sa sociedad después, y ya fuera del plazo de declaración de dicho ejercicio, presente una complementaria del ejercicio concernido no compensándose esa B.I.N. del ejercicio anterior -que ya no tiene-, es algo que se ve con naturalidad”*.

Luego, como conclusión a la que llega el TEAC, *“[s]i la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, la opción inicialmente emitida puede mudarse; y así se deberá admitir”*. Aunque tal cambio no puede hacerse *“[d]e manera libérrima”* sino atendiendo a lo que “de nueva” tenga la situación posterior respecto de la inicial, *“[l]o que supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo -nuevo- sobre lo que antes no se había podido optar; y siempre por un cambio de la situación que -recuérdese- haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración”*.

A nuestro juicio, esta concreta doctrina del TEAC merece los siguientes cuatro comentarios.

En primer lugar, el TEAC hace una interpretación flexible del artículo 119.3 de la LGT cuando combina la doctrina surgida de la resolución de 4 de abril de 2017 con la exigida a su juicio en la situación a la que se enfrenta en la resolución de 16 de enero de 2019. El TEAC, en efecto, entiende que no cabe extender a la nueva situación las consecuencias de la opción tomada con anterioridad. Es decir, si una entidad tiene en un momento dado bases imponibles negativas compensables por 100, acreditadas en un ejercicio anterior, y sólo compensa 30, de acuerdo con la resolución de 4 de abril de 2017, habrá que entender que esa entidad ha optado por compensar sólo tales 30 y no podrá luego cambiar esa opción para aumentar las bases imponibles negativas compensadas. Ahora bien, si más tarde, una resolución administrativa o judicial reconoce que tales bases negativas no eran realmente de 100 sino de 500, la entidad podrá optar ahora por compensar las 400 nuevas sin verse constreñida para ello por su opción anterior. Por el contrario, no podría optar ahora por compensar las 70 que no compensó inicialmente. Si asumimos la doctrina del TEAC sobre la compensación de bases imponibles negativas y que la opción también admite el elemento de la cuantificación por la que la misma es ejercitada, hemos entonces de celebrar la flexibilidad que incorpora esta resolución.

En segundo lugar, el TEAC vincula esta interpretación con el principio *“rebus sic stantibus”*, aunque el TEAC afirme también que en realidad lo que se admite es la posibilidad de optar ahora por algo sobre lo que antes no se había podido optar. Creemos que este segundo enfoque es más acertado, en aquel caso concreto, pues en realidad nos hallamos fuera del campo de aplicación del artículo 119.3 de la LGT. Como el propio TEAC ha reconocido, dicho precepto actúa respecto

de una opción que se ejerce en el plazo reglamentario de presentación de la declaración. Si en ese momento una entidad carece de unas bases imponibles negativas por haber negado la Administración su existencia, en ese momento no cabe hablar de opción alguna pues la entidad no tenía la elección de compensar tales bases negativas no reconocidas. Lo que suceda después, tras la anulación del acto administrativo que negaba tales bases, es propiamente ajeno al artículo 119.3 de la LGT, pues la entidad no está cambiando una opción que no tenía sino viendo completamente satisfecha su pretensión en la ejecución de una resolución o sentencia.

No obstante, la doctrina del TEAC permite enlazar con otra relativa a la interpretación de este precepto y a la que ya hemos hecho referencia, conforme a la cual no cabe invocar el artículo 119.3 de la LGT cuando la opción se tomó guiado el obligado tributario por un error o una información incorrecta de la Administración.

Finalmente, la resolución del TEAC trae a colación la doctrina “*rebus sic stantibus*”. Ya hemos dicho que, propiamente, cabría sostener que no estamos en el terreno de este principio sino en el de la pura ejecución de un fallo y restablecimiento de la situación afectada por el acto anulado. Pero cabría decir también que esta teoría sí debería ser pertinente en la interpretación del artículo 119.3 de la LGT más allá de casos como el resuelto entonces por el TEAC y, sobre todo, más allá de casos en los que la “nueva situación” surge al quedar en evidencia un error de la Administración.

Como algún Tribunal Superior de Justicia ha reconocido y el propio Tribunal Supremo se plantea en algún auto de admisión de un recurso de casación recientemente, el artículo 119. 3 de la LGT debería ser entendido permitiendo el cambio de una opción cuando las circunstancias cambian, aunque sea no por error de la Administración, sino simplemente por razones imprevisibles o ajenas a la voluntad del obligado tributario⁶¹.

4.4. El artículo 119.4 de la LGT y la doctrina de la íntegra regularización

4.4.1. El significado del artículo 119.4 de la LGT

El artículo 119.4 de la LGT plantea cuestiones específicas en relación con el significado de las llamadas opciones tributarias. Ya hemos expuesto que, a nuestro juicio, de acuerdo con los antecedentes de la norma, en el marco de la reforma llevada a cabo en la Ley General Tributaria, por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, este apartado cuarto del artículo 119 debe entenderse referido a las cantidades aplicadas en un periodo o ejercicio cuando el obligado tributario pretende el cambio de esta opción para la aplicación o compensación de estas cantidades en un periodo o ejercicio diferente, con ocasión de una liquidación derivada de una actuación administrativa de comprobación.

Por lo tanto, el artículo 119.4 de la LGT parte de la interpretación siguiente en nuestra opinión:

a) El legislador asume que la compensación de bases imponibles negativas y la aplicación de créditos fiscales suponen una opción. No obstante, el apartado cuatro del artículo 119, asume, como interpretación del apartado tercero, que la opción puede cambiarse con ocasión de una liquidación tributaria. El apartado cuarto del artículo 119 comienza diciendo que en la liquidación resultante de una comprobación administrativa podrán aplicarse cantidades pendientes de compensación o de deducción.

Esta interpretación sería coherente con la llevada a cabo por el TEAC en su resolución del 4 de

⁶¹ Recordemos que el TSJ de Castilla-León ha admitido el cambio de la opción por la tributación conjunta a tributación individual cuando el cobro posterior de un rendimiento por uno de los cónyuges era inicialmente imprevisible (sentencia de 28 de noviembre de 2018).

En cambio, asumiendo que la libertad de amortización es una opción en cuanto a los importes realmente aplicados, la Administración ha negado que puedan cambiarse como consecuencia de un cambio normativo sobrevenido o por otra circunstancia posterior.

abril de 2017, pues si las bases negativas de 100, se compensan en el ejercicio X+1, hasta el importe de la base imponible positiva de 30, cabe después compensar una cantidad adicional, hasta llegar a las 100, si la base positiva del ejercicio X+1 se incrementa con ocasión de una comprobación administrativa posterior.

b) Ahora bien, si la entidad, siguiendo el ejemplo anterior, ha compensado las bases negativas aún pendientes hasta llegar a 100, en el ejercicio X+2 u otro posterior, ya no podría compensar esa misma cantidad en una regularización de la situación del ejercicio X+1, no por impedirlo el apartado tercero, sino el cuarto del artículo 119 de la LGT.

c) Posiblemente, la interpretación administrativa de este artículo 119.4 de la LGT defienda una aplicación amplia de esa imposibilidad de atraer cantidades ya compensadas o aplicadas en otro ejercicio, con ocasión de una actuación administrativa. Por lo tanto, el artículo 119.4 de la LGT por supuesto impediría que durante una actuación de comprobación el obligado tributario intentase ese cambio de ejercicio de aplicación o deducción, mediante una autoliquidación o declaración complementaria o mediante una rectificación de la autoliquidación afectada. Pero, por supuesto, tampoco la propia Administración podría en sus liquidaciones, al poner fin al procedimiento de comprobación, aplicar esas cantidades en el ejercicio comprobado, quitándolas o restándolas del ejercicio donde fueron inicialmente aplicadas por el propio obligado tributario.

d) Y, sin embargo, en nuestra opinión, el apartado cuarto del artículo 119 de la LGT debe ser interpretado en coherencia con una doctrina decisiva de creación judicial como es la de la íntegra regularización, lo que exige que sí sea posible que la propia Administración, al menos en determinadas circunstancias, realice esa regularización completa cambiando se es necesario la aplicación o deducción inicial del contribuyente. Esta y no otra es la doctrina que ya expuso el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho sexto de su sentencia de 22 de noviembre de 2017.

4.4.2. El significado del principio de íntegra regularización

La llamada doctrina de la regularización completa o de la íntegra regularización es una creación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En sus orígenes enlaza con otra doctrina de creación judicial como es la derivada de la aplicación del principio de prohibición del enriquecimiento injusto en relación con la exigencia de retenciones o pagos a cuenta. Como es sabido, el Tribunal Supremo tiene una doctrina consolidada en virtud de la cual entiende que la Administración no puede exigir de un retenedor las cantidades correspondientes a retenciones no practicadas cuando tales cantidades ya han sido ingresadas por el retenido al presentar como sujeto pasivo la declaración correspondiente a la obligación tributaria principal. Ello debe incluso llegar hasta traer al procedimiento con el retenedor a los retenidos para comprobar si, en efecto, las cantidades controvertidas fueron o no ingresadas al presentar la declaración de la obligación principal. Pero, como ha recordado el Tribunal Supremo en su sentencia de 17 de abril de 2017⁶², aunque la retención tenga la condición de obligación autónoma, es imposible exigir el pago de tal cantidad cuando la misma ha sido ya pagada por vía del cumplimiento de la obligación tributaria principal. Lo contrario supondría un enriquecimiento injusto e inaceptable de la Administración.

Sobre esta base, consistente en invocar principios generales vinculados a la justa aplicación del sistema tributario, el Tribunal Supremo exigió que cuando actúe la Inspección lleve a cabo una regularización completa de la situación tributaria del contribuyente. Por lo tanto, la Administración debe corregir no sólo los aspectos que dan lugar a la exigencia de una deuda tributaria a cargo del contribuyente sino que debe actuar también en relación con las consecuencias favorables para el contribuyente derivadas de esa misma actuación o regularización. En particular, la íntegra regularización, derivada de una actuación inspectora, supone que la Inspección debe actuar conforme a una especie de simetría de los resultados derivados de su actuación. Si ésta implica rechazar el criterio del obligado tributario, la regularización llevada a cabo debe extenderse a todas

⁶² ECLI ES:TS:2017:1503; recurso núm. 785/2016

las consecuencias de tal cambio, favorables o desfavorables para el contribuyente de forma que el resultado final sea aquél que hubiera debido surgir inicialmente de haber seguido el contribuyente un criterio correcto o haber cumplido adecuadamente sus obligaciones tributarias.

El Tribunal Supremo aplicó esta doctrina principalmente en casos de cambio del criterio de imputación temporal de una renta⁶³. Y luego, en supuestos de exigencia de pago de cuotas no deducibles en IVA respecto de las que el sujeto pasivo de este impuesto tenía simultáneamente el derecho a obtener su devolución o el pago de la misma. El propio TEAC, entre otras, en su resolución de 19 de febrero de 2015⁶⁴ asumió para este último caso la jurisprudencia del Alto Tribunal.

La doctrina de la íntegra regularización llevó a la sentencia ya citada del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2017. En ésta, el Alto Tribunal proclama que “[/]o primero que ha de destacarse es que la interpretación del artículo 119.3 de la LGT 2003 debe cohonestarse con el principio de íntegra regularización que rige en las actuaciones inspectoras, y tanto en las de alcance general como en las de alcance parcial”. Es verdad que la sentencia no alude ni tiene en cuenta el artículo 119.4 de la LGT, ya existente, aunque no aplicable aún en el caso resuelto. Pero no menos cierto es que la sentencia luego soluciona este caso teniendo en cuenta que en realidad el supuesto de hecho era el hoy contemplado en el apartado cuarto del artículo 119. Lo que no impide que la sentencia disponga que la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación resultante de la actividad inspectora, deberá resolver si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los concretos créditos fiscales que fueron invocados respecto de ejercicios anteriores, sin oponer como obstáculo que había precluido temporalmente el derecho a deducir esa solicitud. La Administración por supuesto podrá condicionar la compensación solicitada en la liquidación litigiosa a que se deje sin efectos la compensación que por los mismos créditos fiscales hubiese realizado la entidad recurrente en otros ejercicios fiscales diferentes.

Últimamente, el Tribunal Supremo ha dado un decisivo impulso a la doctrina de la íntegra regularización al consolidar su doctrina en las ya mencionadas sentencias de 25 de septiembre, 10 de octubre y 17 de octubre de 2019 y expandirla en la sentencia de 13 de noviembre de 2019. En esta última sentencia, se reproduce la doctrina sentada en las tres anteriores, referidas a la regularización íntegra en tributos repercutidos y se extiende esta doctrina a un caso de Impuesto sobre Sociedades en el que se asume que este criterio jurisprudencial debería haber llevado a la Administración a regularizar coherentemente la situación tributaria de dos entidades distintas, para evitar que la negación de determinados gastos en una no suponga la simultánea eliminación de los ingresos correlativos en la otra. De esta manera, el principio de íntegra regularización se vuelve a poner en relación con el de prohibición del enriquecimiento injusto, completándose con la exigencia de que esa íntegra regularización sea simultánea o en unidad de acto aunque ello exija involucrar en el procedimiento a otros interesados.

Llegados a este punto, en nuestra opinión, el Tribunal Supremo debería realizar y probablemente lleve a cabo una interpretación del artículo 119.4 de la LGT que se concilie con la doctrina de la íntegra regularización. Cuando la actuación de la Administración suponga una regularización de la situación tributaria de un contribuyente, éste podrá exigir de la Inspección o del órgano administrativo actuante la regularización completa, incluyendo la posibilidad de aplicar cantidades

63 Por ejemplo, en la sentencia de 5 de noviembre de 2012 (ECLI: ES:TS:2012:7086), el Tribunal Supremo afirma, ante un cambio en la imputación temporal de una renta, que “[/]a Administración tributaria, al detectar que parte de los rendimientos de la regularización practicada habían sido imputados por el sujeto pasivo al ejercicio de 2005, debió ampliar las actuaciones a este periodo impositivo, a fin de regularizarlo y evitar el indeseable efecto de la doble imposición. Como ya hemos dicho en anteriores ocasiones [pueden consultarse dos sentencias de 19 de enero de 2002 (casaciones 892/10 y 3799/10, FJ 4º en ambos casos), la Administración debe procurar la íntegra regularización del sujeto pasivo, de tal manera que «cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable”

64 Número de resolución 3545/2011

o créditos fiscales que el contribuyente hubiera podido compensar.

Por supuesto, la Administración, como decía el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de noviembre de 2017, puede condicionar la aplicación de las cantidades o créditos fiscales a la regularización completa de la situación tributaria del contribuyente, lo que afectará a los otros periodos o ejercicios en los que ya se había realizado esa aplicación. Por supuesto, también, esta solución puede afectar al régimen sancionador lo que exigirá tal vez una modificación legislativa. Pero la solución de este problema no puede venir de una interpretación del artículo 119.4 de la LGT incompatible con el principio de íntegra regularización. Por el contrario, esta valiosa doctrina, que busca una aplicación justa del sistema tributario, exige una interpretación de esta norma compatible con tal principio, máxime cuando la norma puede aplicarse en muchos casos en los que no existe fraude alguno. Dejemos pues que el artículo 119.4 de la LGT cierre el camino a la iniciativa del contribuyente, a través de autoliquidaciones complementarias o de la rectificación de autoliquidaciones⁶⁵. Y entendamos también esta norma para evitar situaciones de fraude o abuso. Pero dejemos que el principio de íntegra regularización siga exigiendo de la Administración que ésta en unidad de acto restablezca la situación que hubiera debido darse desde el principio en todos sus aspectos tanto incrementando como disminuyendo las obligaciones tributarias.

Marzo 2020

65 En la referencia a la rectificación de autoliquidaciones en estos casos, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el artículo 126 del 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, la solicitud de rectificación ya no es posible una vez iniciada una comprobación administrativa, aunque el obligado tributario podrá plantear la cuestión a la Administración y ésta deberá dar respuesta a estas alegaciones en la liquidación que dicte, lo que entronca perfectamente con el principio de íntegra regularización.

Listado de principales sentencias del Tribunal Supremo y resoluciones del TEAC

Sentencias del Tribunal Supremo

Sentencia de 26 de enero de 2012. ECLI: ES:TS:2012:483; recurso de casación núm. 5631/2008

Sentencia de 5 de julio de 2011. ECLI: ES:TS:2011:4733; Recurso de casación núm. 3217/2007

Sentencia de 28 de noviembre de 2011. ECLI: ES:TS:2011:8111; recurso de casación núm. 6369/2008

Sentencia de 5 de mayo de 2014. ECLI: ES:TS:2014:1893; recurso de casación núm. 5690/2011

Sentencia de 23 de octubre de 2014. ECLI:ES:TS:2014:4387; recurso de casación núm. 654/2013

Sentencia de 8 de junio de 2017. ECLI: ES:TS:2014:1893; recurso de casación núm. 5690/2011

Sentencia de 22 de noviembre de 2017. ECLI:ES:TS:2017:4320; recurso de casación núm. 2654/2016

Sentencia de 20 de marzo de 2019. ECLI: ES:TS:2019:967; recurso de casación núm. 2425/2017

Sentencia de 25 de septiembre de 2019. ECLI:TS:2019:3705; recurso de casación núm. 4786/2017

Sentencia de 10 de octubre de 2019. ECLI:ES:TS:2019:3287; recurso de casación núm. 4153/2017

Sentencia de 17 de octubre de 2019. ECLI:TS:2019:3263; recurso de casación núm. 4809/2017

Sentencia de 13 de noviembre de 2019. ECLI:ES:TS:2019:3677; recurso de casación núm. 1675/2018

Resoluciones del TEAC

Resolución de 18 de diciembre de 2008. Resolución núm. 3277/2006.

Resolución de 8 de mayo de 2014. Resolución núm. 0544/2013.

Resolución de 4 de abril de 2017. Número de resolución 1510/2013

Resolución de 16 de octubre de 2018. Resolución núm. 7330/2016.

Resolución de 16 de enero de 2019. Resolución núm. 06356/2015

Resolución de 14 de febrero de 2019. Resolución núm. 01524/2017.

Resolución de 11 de marzo de 2019. Resolución núm. 3348/2017

Resolución de 9 de abril de 2019. Resolución núm. 3285/2018

Resolución de 14 de mayo de 2019. Resolución núm. 2183/2016

Resolución de 14 de mayo de 2019. Resolución núm. 6054/2017

Resolución de 15 de julio de 2019. Resolución núm. 1142/2016

Comisión Directiva de AEDAF

Stella Raventós Calvo

Presidente

Enrique Lang-Lenton Bonny

Vicepresidente

José Ángel García de la Rosa

Secretario General

Eduardo Gracia Espinar

Vicesecretario

Íñigo Sevilla González

Vocal Resp. de Asuntos Económicos

Javier Gómez Taboada

Vocal Resp. de Estudios e Investigación

Enca Baquero Martínez

Vocal Resp. de Formación

Llorenç Maristany i Badell

Vocal Resp. de Transformación Digital

Arancha Yuste Jordán

*Vocal Resp. de Atención al Asociado y
Demarcaciones Territoriales*

aedAF ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Demarcaciones Territoriales AEDAF

Alicante y Albacete

Bernardo Bande García-Romeu

Teléfono: +34 966 08 96 88

alicante@aedaf.es

Busines World Alicante, Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n

0300z Alicante

Responsable Sede:

M^a Esther Sirvent Gadea

Andalucía (Sevilla) y Extremadura

Marina García Hidalgo

marinagarciahidalgo@hotmail.com

Andalucía (Málaga)

Juan Luis Marín López

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

Avda. Cánovas del Castillo, 14 - local

29016 Málaga

Responsable Sede:

Julieta Villodres Rey

Aragón - La Rioja

María Pilar Pinilla Navarro

mppinilla@granadosypinilla.com

Asturias y León

Jesús Alfredo Gutiérrez-Tuya Martínez

jesustuya@simbiosisasesores.es

Baleares

Vicente Ribas Fuster

vicenteribas@arcoabogados.es

Canarias

Jaime Cabrera Hernández

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran Canaria

Responsable Sede:

Karen Londoño Saldarriaga

Cantabria

Manuel Ignacio Fernández

González de Torres

manueligt@tecnisa-campos.com

Catalunya

Josep Alemany Farré

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede:

Consol Carratalá i Serra

Galicia

Carlos Del Pino Luque

carlos.delpino@pindelpino.com

Madrid-Zona Centro

Eneko Rufino Bengoechea

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

O'Donnell, 7 - 1º Dcha.

28009 Madrid

Responsable Sede:

Lara Álvarez de Prada

Murcia

Carmen Cano Castañeda

carmencanoc@icamur.org

Navarra

Belén Marín Villamayor

belen@marinyasociados.es

País Vasco

Adolfo Chivite Navascués

ach@sbal.net

Valencia y Castellón

Francisco Javier Ortiz Alonso

javierortiz@seneor.com

Calle de la Paz, 35, piso 4º,
puerta 4ª;

46003 Valencia

notas:

A series of horizontal dotted lines for taking notes.

notas:

A series of horizontal dotted lines for writing notes.

