

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 02183/2016, de 14 de mayo de 2019

Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio de opciones tributarias.

La elección del régimen de imputación de rentas constituye el ejercicio de una opción tributaria, por lo que no puede ser ejercitada o modificada fuera del periodo reglamentario de declaración del impuesto y ejercicio de que se trate.

Fundamentos de derecho

CUARTO.-

Así las cosas, pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa:

- Con fecha 27-07-2005 transmitió el obligado tributario 39 participaciones sociales de la entidad **OC SL** a **FE SA**.
- La ganancia patrimonial obtenida ascendió a 2.167.648,54 euros, imputando el contribuyente en 2005 únicamente 537.140,90 euros.
- En el ejercicio 2006 (tal y como había realizado en los ejercicios anteriores) declaró el contribuyente ser una sociedad patrimonial.
- Con fecha 19-07-2007 presentó el obligado tributario declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 en la que imputó una ganancia patrimonial por importe de 593.720,28 euros.
- Posteriormente, con fecha 24-07-2008 presentó el interesado declaración complementaria a efectos del Impuesto sobre Sociedades Patrimoniales del ejercicio 2006, en la que imputó una ganancia patrimonial por importe de 1.630.508,20 euros. En este importe se incluyó el previamente imputado en la declaración presentada en plazo, ascendiendo así el total integrado a 2.167.649,10 euros (537.140,90 declarados en 2005 + 1.630.508,20).

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho anterior, no pudiendo modificar el contribuyente la opción de imputación de renta vía autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto puesto que, a los estrictos efectos que aquí nos ocupan, nos encontramos indudablemente ante una opción, una facultad para el contribuyente que sólo puede ejercitarse cuando se declara fiscalmente dentro del periodo reglamentario de declaración por el Impuesto y ejercicio de que se trate, pues es en tal acto de conocimiento, y también de voluntad, donde se determina la base imponible. Si es la autoliquidación el acto tributario del contribuyente en que esa base imponible se declara y cuantifica, será en tal momento donde será exigible al contribuyente que pretende acogerse al régimen opcional de imputación temporal de las ganancias patrimoniales que lo manifieste explícitamente, pues la declaración constituye un acto voluntario y libre que desencadena determinados efectos jurídicos que sólo pueden ser revocados o modificados en casos excepcionales y previstos legalmente.

A mayor abundamiento, es preciso destacar que, tal y como señala el TEAR en la resolución impugnada, lo que el interesado pretendió no fue siquiera la modificación de la opción inicial sino una inaceptable mezcla de los dos regímenes de imputación temporal, puesto que no imputó la totalidad de la renta a 2005, lo cual habría sido coherente con su actual pretensión y habría exigido la presentación de una autoliquidación complementaria relativa a 2005 incluyendo la totalidad de la ganancia y la solicitud de

rectificación de la autoliquidación de 2006, sino que se limitó a presentar una autoliquidación complementaria del ejercicio 2006 integrando la parte de ganancia que quedaba pendiente de declarar a los efectos de beneficiarse de un tipo de gravamen inferior. Así pues, lo declarado por el interesado antes de la regularización suponía la imputación de parte de la renta como operación a plazos en 2005 y la imputación a 2006 de la ganancia restante, lo cual en cualquier caso resultaría inaceptable.

QUINTO.-

Alega en segundo lugar el recurrente la vulneración de los principios de igualdad, seguridad jurídica e irretroactividad, manifestando al respecto lo siguiente:

«Lo que decíamos en nuestra reclamación es que el hecho de que la Administración se niegue a aceptar la autoliquidación complementaria del ejercicio 2006 (en la que se integró la parte de ganancia que quedaba pendiente, beneficiándonos de un tipo de gravamen inferior), alegando la imposibilidad de cambiar de opción, y obligándonos a acogernos al nuevo tratamiento tributario (el régimen especial de las sociedades patrimoniales queda derogado, con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2007 –Disposición Derogatoria Segunda de la Ley 35/2006–) que resulta mucho más oneroso, atenta contra los principios de igualdad y seguridad jurídica.

No se trata, como alega el Tribunal, de pretender que se congele o petrifique el ordenamiento jurídico existente, sino simplemente de que no se vulneren los principios referidos, y la no vulneración es posible si se acepta la liquidación complementaria del ejercicio 2006.

Ninguna duda cabe de que el cambio normativo llevado a cabo para las sociedades patrimoniales, ha tenido en el presente caso una eficacia retroactiva, pues incide en una situación ya nacida aún no concluida (incide en una ganancia obtenida en el año 2005, es decir, con anterioridad a su vigencia).

Y tampoco cabe ninguna duda, y así lo recoge el Tribunal de instancia, que esta parte presentó la autoliquidación complementaria del ejercicio 2006 para beneficiarse de un tipo de gravamen inferior.

Pues bien, la prohibición de retroactividad se predica de la nueva norma cuando ésta incide en los efectos jurídicos ya producidos, y lo que prohíbe el art. 9º3 de la CE es la retroactividad entendida como incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos en situaciones anteriores, pero no la incidencia de la nueva ley en los derechos en cuanto a su proyección hacia el futuro.»

Pues bien, a este respecto es preciso traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo, de 05-05-2014 (rec. de casación núm. 5690/2011), en la que se dispuso lo siguiente:

«En la actualidad nos encontramos con una norma general, concretamente, con el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria de 2003, 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. Se ha de significar 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 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 2010 (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].

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 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.

Por tanto, también este último argumento debe ser desestimado y, con él, el recurso en su integridad.»

El posicionamiento del Tribunal Supremo es diáfano, uniforme y sostenido en el tiempo.

Posicionamiento o criterio que el Tribunal Supremo ha aplicado en toda una serie de casos distintos; y lo ha hecho, hacemos reparar en ello, no sólo invocando la literalidad del artículo 119.3 de la Ley 58/2003, sino los principios informadores del ordenamiento que integran la teleología de ese precepto; razonado que: «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.»

Así pues, de acuerdo con lo anterior, no existiendo en el caso que nos ocupa vulneración de los principios invocados por el interesado al no poder modificar el contribuyente la opción de imputación de renta vía autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto, , siendo preciso asimismo traer a colación la sentencia nº 182/1997 del Tribunal Constitucional, de 28-10-1987, en la que se resume la doctrina constitucional en relación con los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica en el ámbito tributario, y de la que podemos extraer que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado en el artículo 9.3 CE.