

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073842

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de mayo de 2019

Sala 1.^a

R.G. 2183/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Ganancia patrimonial. Posibilidad del contribuyente de modificar la opción de tributación elegida. En el presente caso nos encontramos con que en el año 2007 el contribuyente presentó una autoliquidación complementaria del ejercicio 2006, ya que la autodeclaración presentada correspondiente al referido ejercicio resultaba ser perjudicial, atendiendo al cambio de normativa. Ahora bien, tal autoliquidación complementaria es considerada por la Administración como un cambio de criterio.

Pues bien, para resolver la cuestión litigiosa hemos de partir de que la Ley 35/2006 (Ley IRPF), en relación con la controvertida imputación temporal, contempla una regla general, conforme a la cual «las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial» - art. 14.1.c)-, y una regla especial, que señala que «en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año» -art. 14.2.d)-.

Pese a la inexistencia de una completa y detallada regulación de alcance general puede afirmarse la necesidad de que toda opción que corresponda ejercer al contribuyente, como cualquier manifestación de la voluntad individual que pretenda surtir efectos frente a terceros, debe ser exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza que haga posible el conocimiento de su existencia por los terceros a quienes pueda afectar, siendo relevante tanto la forma como el momento en que se ejercite. Se hace imprescindible acudir a la regulación específica de cada concreta opción y al contexto en el que se debe ejercer para concretar cuál es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización -o no- de ella, así como del respeto a los plazos establecidos en la normativa aplicable y cuáles son las consecuencias de su incumplimiento, pudiéndose llegar, por tanto, a resultados diferentes.

En el caso que nos ocupa, para dar contestación a la cuestión planteada, la normativa propia del IRPF transcrita debe ponerse en conexión con lo dispuesto en el art. 119 de la Ley 58/2003 (LGT), única normativa general sobre el ejercicio de las opciones tributarias, que establece lo siguiente: «3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración». De este precepto resulta con claridad que la Ley 58/2003 (LGT), como no puede ser de otro modo en atención a básicas consideraciones de seguridad jurídica, 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 esto, el contribuyente no puede modificar la opción de imputación de renta vía autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo. Esta opción 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 el tal momento donde será exigible al contribuyente que pretenda 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. [Vid., STS, de 20 de abril de 2012, recurso nº 636/2008 (NFJ047130)]. (**Criterio 1 de 1**)

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 14.
Ley 58/2003 (LGT), art. 119.
Constitución Española, art. 9.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 09-07-2015, relativa al expediente 08/13989/11, respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 25-10-2011 el Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, derivado del acta de disconformidad número A02-..., incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **XY SL**, notificándose el citado Acuerdo al interesado con fecha 03-11-2011 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 14-01-2011.

La entidad **XY SL** presentó declaración por los periodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

Ejercicio: 2006 (régimen de sociedad patrimonial):

* Líquido a ingresar: 184.523,81

Ejercicio: 2007 (régimen PYMES):

* Líquido a ingresar: -46.563,71

Ejercicio: 2008 (régimen PYMES):

* Líquido a ingresar: -16.030,45

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que nos ocupa, los siguientes:

Ejercicio: 2006

* Base Imponible: 632.751,76

* Líquido a ingresar: 5.854,72

* Autoliquidación: 184.523,81

* Cuota acta: -178.669,09

Ejercicio: 2007

* Base Imponible: 593.090,37

* Líquido a ingresar: 125.363,40

* Autoliquidación: -46.563,71

* Cuota acta: 171.927,11

Ejercicio: 2008

* Base Imponible: 444.817,81

* Líquido a ingresar: 111.414,89

* Autoliquidación: -16.030,45

* Cuota acta: 127.445,34

Segundo.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

* 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 (régimen de sociedad patrimonial) únicamente 537.140,90 euros, entendiendo la Inspección que **XY SL** optó por declarar la ganancia patrimonial en función de los cobros realizados.

* En la declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 imputó el obligado tributario una ganancia patrimonial de 593.720,28 euros, presentando posteriormente declaración complementaria por importe de 1.630.508,20 euros, quedando así integrados los 2.167.648,54 euros en el ejercicio 2006.

* A juicio de la Inspección, la presentación de una declaración complementaria del ejercicio 2006 en la que se procedió a declarar la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida en el ejercicio 2005 resulta improcedente, debiéndose imputar las rentas obtenidas en función de los cobros practicados en los ejercicios 2006, 2007 y 2008, al ser ésta la primera opción escogida por el obligado tributario.

Tercero.

Disconforme el interesado el Acuerdo de liquidación interpuso con fecha 23-11-2011 ante el TEAR de Cataluña la reclamación económico-administrativa nº 08/13989/11.

Cuarto.

Con fecha 09-07-2015 dictó el TEAR resolución disponiendo lo siguiente:

"En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, reunido en sala y fallando en primera instancia, acuerda desestimar la presente reclamación confirmando la liquidación impugnada."

Quinto.

Disconforme el interesado con la anterior resolución, notificada el 27-11-2015, interpuso con fecha 22-12-2015 ante este TEAC el recurso de alzada nº 2183/16 que nos ocupa, solicitando la anulación de la misma y formulando las alegaciones siguientes:

- * Primera.- Posibilidad del contribuyente de modificar la opción de tributación elegida.
- * Segunda.- Vulneración de los principios de igualdad, seguridad jurídica e irretroactividad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

* Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del Tribunal Regional objeto del presente recurso de alzada dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente a la misma.

Tercero.

Se refiere la primera alegación planteada por el interesado a la posibilidad del contribuyente de modificar la opción de tributación elegida, manifestando al respecto lo siguiente:

"Pues bien, en el presente caso nos encontramos con que en el año 2007 se presentó una autoliquidación complementaria del ejercicio 2006, ya que la autodeclaración presentada correspondiente al referido ejercicio resultaba ser perjudicial, atendido el cambio de normativa. Tal autoliquidación complementaria es considerada por la Administración un cambio de criterio. Con independencia de que estemos ante un cambio de criterio, resulta claro que la LGT permite la rectificación de las autoliquidaciones, que es lo que realizó esta parte."

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado lo siguiente:

"Por lo tanto queda claramente establecido que en ningún caso, **XY, SL** podía en el ejercicio 2006 renunciar a la opción ejercida en el año 2005 y por lo tanto la Inspección considera que no es correcta la declaración complementaria presentada por el obligado tributario y procede regularizar los importes declarados a efectos del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2006, 2007 y 2008, como consecuencia de la transmisión de las participaciones sociales en **OC, SL** en el año 2005."

Pues bien, para resolver la cuestión litigiosa hemos de partir de que la Ley 35/2006, en relación con la controvertida imputación temporal, contempla una regla general, conforme a la cual "las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial" (artículo 14.1.c), y una regla especial, que señala que "en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año" (artículo 14.2.d).

Pese a la inexistencia de una completa y detallada regulación de alcance general puede afirmarse la necesidad de que toda opción que corresponda ejercer al contribuyente, como cualquier manifestación de la voluntad individual que pretenda surtir efectos frente a terceros, debe ser exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza que haga posible el conocimiento de su existencia por los terceros a quienes pueda afectar, siendo relevante tanto la forma como el momento en que se ejercite.

Se hace imprescindible acudir a la regulación específica de cada concreta opción y al contexto en el que se debe ejercer para concretar cuál es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización -o no- de ella, así como del respeto a los plazos establecidos en la normativa aplicable y cuáles son las consecuencias de su incumplimiento, pudiéndose llegar, por tanto, a resultados diferentes.

En el caso que nos ocupa, para dar contestación a la cuestión planteada, la normativa propia del IRPF transcrita debe ponerse en conexión con lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT), única normativa general sobre el ejercicio de las opciones tributarias, que establece lo siguiente:

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

De este precepto resulta con claridad que la LGT, como no puede ser de otro modo en atención a básicas consideraciones de seguridad jurídica, 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.

A este respecto es preciso traer a colación la resolución de este Tribunal de 05-07-2017 (RG 1699/15) en la que se dispuso:

"A la vista de lo expuesto, la consecuencia de la falta de formulación de la opción por el régimen especial de imputación temporal en el plazo previsto también es clara: la falta de opción expresa a través de la presentación de la oportuna declaración durante el plazo concedido para ello por la normativa tributaria determina la imposibilidad de rectificar lo hecho, lo no hecho en este caso, de modo que habrá decaído la posibilidad de optar por el régimen especial de imputación temporal previsto en el artículo 14.2.d) LIRPF, y en consecuencia será de aplicación a las ganancias obtenidas el régimen general de imputación previsto en el artículo 14.1.c) de la misma Ley.

Del examen del expediente se desprende que el interesado en la presente reclamación presentó, dentro de los plazos reglamentarios previstos para ello, declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2010 y 2011, en las que no incluyó cantidad alguna por las ganancias patrimoniales devengadas en el ejercicio 2010 y, obviamente, no optó por el régimen especial de imputación temporal previsto para las ganancias de patrimonio.

Posteriormente, en fecha 08/05/2013, una vez iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación por el concepto impositivo IRPF y ejercicio 2010, el obligado tributario presentó declaración complementaria del ejercicio 2011, incluyendo la ganancia patrimonial que correspondía, única y exclusivamente por dicho ejercicio 2011 en función de los cobros percibidos en el mismo, por lo que entiende que queda ejercida la opción de imputación temporal del artículo 14.2.d) LIRPF.

Ahora bien, el artículo 119.3 LGT antes citado establece la exigencia de que el ejercicio de la opción del artículo 14.2.d) LIRPF deberá realizarse dentro del plazo reglamentario de declaración, por lo que la opción efectuada por el contribuyente en la declaración complementaria extemporánea del ejercicio 2011 no será válida para este fin. En efecto, habiéndose producido el devengo de las ganancias patrimoniales objeto de regularización en el ejercicio 2010, y habiéndose percibido en el mismo ejercicio los primeros cobros de dichas ganancias, fue en la declaración-liquidación del IRPF del ejercicio 2010, presentada dentro del plazo reglamentario, donde el obligado tributario debió haber ejercido la opción de imputación temporal prevista en el artículo 14.2.d) LIRPF. Al no haberlo hecho, le es de aplicación la regla general de imputación temporal prevista en el artículo 14.1.c) de la misma Ley, según la cual deberá tributarse por la totalidad de la ganancia patrimonial en el ejercicio de su devengo.

Adicionalmente, hay que señalar que cuando el contribuyente presenta dicha declaración complementaria, si bien es cierto que las actuaciones inspectoras no habían sido extendidas aún al ejercicio 2011, sí que abarcaban el ejercicio 2010, ejercicio en el que se produjo el devengo de las ganancias patrimoniales, debiéndose recordar que el alcance inicial de las actuaciones era precisamente la comprobación de dichas ganancias patrimoniales ("comprobar la correcta tributación de las ganancias de patrimonio resultantes de la transmisión y compensación que, según laudo arbitral de fecha 28/06/2010, tiene derecho a percibir").

Este criterio ha sido reiteradamente mantenido por este TEAC, en resoluciones como la de 04-04-2017, RG 5591/13, que expone lo siguiente:

"SEXTO.- Defienden también los reclamantes que al tratarse de una operación a plazo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y salvo que el sujeto pasivo opte por declarar la ganancia en el mismo ejercicio de la permuta, esta ha de entenderse obtenida cuando se reciban las edificaciones, según dispone la regla especial de imputación prevista para estas operaciones.

La alegación ha de desestimarse, la normativa del IRPF establece lo contrario.

La regla general de imputación temporal es la establecida en el artículo 14.1.c) de la Ley 35/2006, que "las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial", lo que, como ya se ha dicho, nos sitúa, en el ejercicio en el que se transmite el solar, 2007.

El hecho de que se haya aplazado el cobro tan solo permite optar por la imputación de la ganancia al momento en que perciba la contraprestación, en lugar hacerlo en el ejercicio en que se produce el devengo.

Se trata de una opción que dispone el contribuyente y por la que éste puede expresamente optar, aplicándose el criterio de la regla general en caso de que no ejercite dicha opción.

Así, establece el artículo 14.2 LIRPF:

"d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. (...)"

Esta misma relación entre regla general y regla especial contenía el anterior Texto Refundido de la LIRPF y la Ley 40/1998.

Respecto del tiempo y modo de ejercitar la opción se ha de estar al artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria señala que:

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

A este respecto, el TEAR de Galicia en su Resolución indicó que los recurrentes no presentaron declaración a pesar de estar obligados a ello conforme al artículo 96 LIRPF al superar la ganancia patrimonial derivada de la permuta los 1.000 euros que fija el artículo como límite para no presentarla, por lo que no optaron en su momento por el criterio de caja y en consecuencia, debía aplicarse la regla general, es decir, que la ganancia patrimonial debía imputarse en el momento en que se produce la alteración patrimonial, esto es, a 2007.

La posición del TEAR tiene pleno apoyo jurisprudencial. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2012, recurso 360/2011, que citando al Tribunal Supremo también considera que la declaración es el único modo de ejercer las opciones tributarias, y que estas no pueden modificarse una vez terminado el plazo reglamentario de declaración:

"De acuerdo con dichos preceptos ha de entenderse que la opción no era posible, una vez transcurrido el plazo para efectuar la declaración; esta interpretación aparece avalada por el Tribunal Supremo, quien, refiriéndose a los antecedentes legislativos del artículo 119 de la LGT 2003, rechaza expresamente la posibilidad que apunta la actora, a saber, la eventual opción que se abre con ocasión de una comprobación. El Tribunal Supremo expone que tal interpretación no cabe, porque el propio legislador la desechó:

"Problema distinto, es si una vez transcurrido el periodo voluntario de declaración e ingreso, sin haberse acogido al diferimento, el sujeto pasivo, podía o no modificar su inicial decisión.

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." (Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 Julio 2011, rec. 3217/2007; y en el mismo sentido, Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 20 Abril 2012, rec. 636/2008)."

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de mayo de 2014 recurso 5690/2011.

Con apoyo en esta jurisprudencia este TEAC viene afirmando que la ausencia de declaración en tiempo y forma impide posteriormente ejercer la opción por la regla de operaciones a plazo si la contraprestación es la

entrega de construcciones futuras. Así lo indicó en la Resolución de 5 de julio de 2016, RG 00/6910/2012, y también la Resolución 1239/2013, de 1 de diciembre de 2016.

Lo anterior, el carácter inmodificable de la opción, no impide que la opción manifestada por el contribuyente en su autoliquidación pueda modularse ante posteriores modificaciones realizadas por la inspección, pero siempre analizando cual fue la verdadera voluntad exteriorizada por el contribuyente a través de la declaración presentada en tiempo y forma.

Así se expone en la Resolución que en fecha de hoy, 4 de abril de 2017, se aprueba por esta misma sala, RG 1510/2013, en la que al analizar las circunstancias en las que, ante posteriores actuaciones inspectoras, se podrá modificar el importe de base imponible negativa de ejercicios anteriores que inicialmente se decidió compensar, se afirma que uno de los requisitos para poder hacerlo es:

"Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello. En estos casos, a juicio de este Tribunal es claro que, con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos."

En atención a lo expuesto debe, en el presente caso, confirmarse el criterio del TEAR, ya que el reclamante no presentó declaración en el plazo reglamentario, por lo que debe negarse todo valor a la opción por diferir la imputación temporal al momento en el que se perciban las construcciones que el reclamante formula a través de una declaración presentada fuera del plazo reglamentario y después de haber recibido un requerimiento de la AEAT para presentar dicha declaración."

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 pretenda 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.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.