BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ079383

TRIBUNAL SUPREMO
Sentencia 1329/2020, de 15 de octubre de 2020
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 6189/2017

SUMARIO:

IS. Sociedades patrimoniales. Imputación temporal. Ejercicio de opciones tributarias. *Imposibilidad de revocación de la opción una vez finalizado el plazo de declaración.* Una sociedad tributó en el régimen de sociedades patrimoniales del IS en los ejercicios 2005 y 2006. La Inspección regularizó su situación tributaria en dichos ejercicios y, considerando improcedente la calificación de la entidad como sociedad patrimonial, entendió procedente su tributación por el régimen general, que generó una controversia respecto al tratamiento de una operación de cesión de solar a cambio de obra futura. La autoliquidación presentada por la mercantil en régimen de sociedades patrimoniales por el ejercicio 2006 supuso la calificación y cuantificación de la ganancia patrimonial resultante de dicha operación de acuerdo con la normativa del IRPF, pero no ejercitó la opción de tributación según el criterio de cobro establecida en el art. 14.2 d) TR Ley IRPF para las operaciones con precio aplazado; es decir, tributó en el ejercicio 2006 según el criterio del devengo, que es el establecido como criterio general en el art. 14.1 TR Ley IRPF. La regularización llevada cabo implica que la recurrente en lugar de tributar como sociedad patrimonial, deba tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, lo cual no comporta la aplicación del criterio de imputación temporal por cobros, establecido como criterio general en el IS para las operaciones con pago aplazado en el art. 19.4 TR Ley IS, por considerar que los efectos de la opción por el devengo que la Administración considera tácitamente ejercitada en el seno del régimen de sociedades patrimoniales, son irrevocables hasta la tributación final en el régimen general del IS. La Sala estima que negar al obligado tributario el derecho al ejercicio de las opciones configuradas en el régimen sustantivo conforme al cual se determina finalmente la carga tributaria -como ha hecho la sentencia de instancia- equivale a suprimir un elemento configurador de un régimen sustantivo de tributación legalmente previsto y, por ende, a quebrar el sistema tributario con infracción de diversos principios superiores, por lo que en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias. Las circunstancias han cambiado sustancialmente y resulta desproporcionado que, por razones de eficacia administrativa, el contribuyente tenga que aceptar automáticamente las consecuencias derivadas del nuevo régimen aplicable, en este caso, el régimen general del IS. El principio de eficacia no es el único principio informador de las relaciones tributarias. Los principios de proporcionalidad y de capacidad económica también han de tenerse en cuenta en circunstancias como las que concurren esta vez, y ha de llevarse a cabo la ponderación adecuada de tales principios. No cabe presumir que siendo aplicable el régimen general del Impuesto, el contribuyente seguiría guardando silencio, porque el silencio no conduce a la aplicación del mismo criterio de imputación de rentas que el contribuyente aplicó. Es verdad que, cuando el contribuyente ejercita su opción, queda vinculado por ella y, por tanto, ha de estar y pasar por todos los efectos que se anudan a la disposición escogido. Por lo general, las opciones no pueden modificarse, pero la irrevocabilidad de las opciones no es absoluta. Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus,* de manera que la Inspección, en el marco del correspondiente procedimiento que está llevando a cabo, está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropiamente, por haber ejercitado dicha opción original. El cambio sustancial de circunstancias determina para la recurrente que tendrá todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria. [Vid., STS, de 22 de noviembre de 2017,

recurso n.º 2654/2016 (NFJ069239)]. [Vid., ATS, de 4 de abril de 2018, recurso n.º 6189/2017 (NFJ070324), que plantea el recurso de casación contra la SAN, de 14 de septiembre de 2017, recurso n.º 221/2015 (NFJ069452), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 119.
Constitución Española, art. 31.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 19 y 61.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 14.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Sentencia núm. 1329/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6189/2017 interpuesto por TIERRA CÁLIDA S.A. representada por el procurador de los Tribunales, don Santiago Sánchez Aldeguer, contra la Sentencia dictada el 14 de septiembre de 2017 por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 221/2015, en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. El presente recurso de casación se interpuso por TIERRA CÁLIDA S.A. contra la sentencia dictada el 14 de septiembre de 2017, por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm. 221/2015 deducido por TIERRA CÁLIDA frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de enero de 2015 desestimando el recurso de alzada interpuesto contra la resolución de 30 de septiembre de 2013, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, que desestimaba a su vez la reclamación núm. 30-02206-2011 contra el acuerdo de liquidación del IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES y períodos 2005 y 2006, que confirmaba la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad A02 71821270 y que arrojaba una cuota a

ingresar de 9.369.851,50 euros, más unos intereses de demora de 2.081.833,14 euros, resultando una deuda tributaria de 11.470.684,64 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

El día 25/06/2010 se iniciaron, mediante personación de la Inspección en el domicilio fiscal del obligado tributario, actuaciones inspectoras de carácter general referidas al Impuesto sobre Sociedades y períodos 2005 y 2006. Tramitado el expediente, el día 19 de noviembre de 2010 se notificó acta A02 71821270 de disconformidad y posteriormente, el día 18 de marzo de 2011, acuerdo de liquidación A23 71821270 que confirmaba la propuesta contenida en el acta anterior. Expresamente se indica en dicha acta que no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias.

La regularización practicada en el acuerdo de liquidación se motivaba, en síntesis, en lo siguiente:

1º. Las operaciones realizadas por el obligado tributario y comprobadas por la Inspección no cabe sino calificarlas como propias de la actividad económica de promoción inmobiliaria en todas sus fases: urbanización, edificación y venta. Lo determinante es la ordenación por cuenta propia de los factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de los bienes. Establecido que la entidad desarrolla una actividad económica y siendo que sus elementos patrimoniales se encontrarán afectos a esta actividad, ha de concluirse que todo su activo está afecto a la actividad económica que desarrolla, por lo que es improcedente la aplicación del régimen especial de sociedades patrimoniales, al no cumplir el requisito de no afectación de más de la mitad del activo al desarrollo de actividades económicas.

2º. La sociedad efectuó en 2005 y 2006 la venta de una serie de parcelas procedentes de los procesos de urbanización de sus terrenos, de acuerdo con el Plan Parcial Finca Lo Segura. Estas ventas han puesto de manifiesto las plusvalías que se someten a tributación y que son consecuencia directa del desarrollo urbanístico y promoción inmobiliaria desarrollados en los citados terrenos por la entidad, lo que supone que los beneficios derivados de la venta de parcelas deban tributar como rendimientos de actividades económicas y no como ganancias de patrimonio.

3º. No procede la aplicación del criterio del cobro para los ingresos derivados de la operación de permuta realizada por el obligado tributario con la entidad FUENTES & REBELLIN SL, pues, según el art. 119.3 de la Ley General Tributaria, 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.

4º. No procede admitir compensación alguna de base imponible negativa en la liquidación correspondiente al IS de los ejercicios 2005 y 2006, pues el interesado no ha acreditado la procedencia de dichas bases. Dicha acreditación es exigible independientemente de que los períodos de generación se encuentren prescritos.

3. Contra el acuerdo dictado fue interpuesta ante el TEAR de Murcia reclamación económico-administrativa, que fue tramitada con el nº 30-02206-2011.

El TEAR resolvió en fecha 30 de septiembre de 2013, acordando desestimar la reclamación interpuesta. El fallo fue notificado en fecha 22 de octubre de 2013. La obligada tributaria interpuso entonces recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 21 de noviembre de 2013, que también lo desestimó por resolución de 8 de enero de 2015

4. Discrepando de la anterior resolución, la mercantil interpuso recurso contencioso administrativo el 11 de mayo de 2015 ante la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional que, como hemos señalado, fue desestimado por la ahora recurrida sentencia de 14 de septiembre de 2017, en la que la Audiencia recoge los razonamientos contenidos en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, cuya fundamentación comparte.

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador don Santiago Sánchez Aldeguer, en nombre de la mercantil TIERRA CÁLIDA, S.A., preparó recurso de casación, mediante escrito presentado el 8 de noviembre de 2017, contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera la parte actora que la sentencia recurrida incurre en la infracción de: (i) El artículo 31.1 de la Constitución Española ["CE"], resultante de haber mantenido una interpretación acrítica del contexto integrado por los artículos 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; 19.4 del Texto Refundido de la Ley del IS aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"]; y 14 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo) ["TRLIRPF"] determinante de la tributación de una renta inexistente, vulnerándose así el principio de capacidad económica como criterio básico de justicia material.

(ii) El artículo 19.4 TRLIS por cuanto ha sido inaplicado por la sentencia de instancia.
(iii) El artículo 119.3 LGT.

La sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de noviembre de 2017, ordenando el emplazamiento a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Tercero. *Admisión e interposición del recurso.*

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 4 de abril de 2018 , la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos: "Determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable -y en particular un cambio en los criterios de imputación temporal de rentas-, el artículo 119.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley en el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación : el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; el artículo 14 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (actual artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [BOE de 29 de noviembre]); y el artículo 19.4 del Texto Refundido de la Ley del IS aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (actual artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [BOE de 28 de noviembre])".

2. El representante procesal de TIERRA CÁLIDA interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 4 de mayo de 2018, que observa los requisitos legales, y en que se mencionan como infringidas las normas antes mencionadas, concluye en el suplico solicitando que se declare haber lugar al recurso, declarando la nulidad de la sentencia recurrida y "Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación total de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia; y

3º) En consecuencia estime el recurso contencioso-administrativo nº 221/2015 interpuesto por esta parte contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de enero de 2015, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006; en los términos de la anulación del Acuerdo de Liquidación solicitada en el escrito de demanda"

3. El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso el 9 de julio de 2018 en el que, respecto a las pretensiones deducidas de contrario, manifiesta: "que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

Subsidiariamente, para el caso de estimación del recurso de casación, los efectos de la misma quedarían limitados a lo que resulte de aplicar a la regularización practicada el criterio de imputación proporcional de la renta en función de los cobros.

Y en relación con la cuestión doctrinal que se plantea en el Auto de admisión, en un caso como el presente, pese a que existe un cambio en el régimen sustantivo de tributación, el artículo 119.3 LGT y el principio de respeto a los actos propios obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente".

Cuarto. *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 5 de mayo de 2020 para la votación y fallo del recurso.

Dadas las disfunciones generadas por la pandemia de COVID 19, las deliberaciones han continuado en fechas posteriores a través de los medios disponibles por esta sección, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional.*

TIERRA CÁLIDA S.A. tributó en el régimen de sociedades patrimoniales del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2005 y 2006. La Inspección regularizó su situación tributaria en dichos ejercicios y, considerando improcedente la calificación de la entidad como sociedad patrimonial, entendió procedente su tributación por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. En dicha regularización no se consideró sancionable la conducta del obligado tributario y, por tanto, no se inició procedimiento sancionador.

El cambio de régimen de tributación resultante de la regularización generó una controversia respecto al tratamiento de una operación de cesión de solar a cambio de obra futura realizada por TIERRA CÁLIDA con la entidad FUENTES & REBELLÍN S.L.

La autoliquidación presentada por TIERRA CÁLIDA en régimen de sociedades patrimoniales por el ejercicio 2006 supuso la calificación y cuantificación de la ganancia patrimonial resultante de dicha operación de acuerdo con la normativa del IRPF, en virtud de la remisión contenida en el artículo 61.3 TRLIS.

Es por esa remisión por la que resultan de aplicación los criterios de imputación temporal establecidos en el artículo 14 TRLIRPF.

TIERRA CÁLIDA no ejercitó la opción de tributación según el criterio de cobro establecida en el artículo 14.2.d) TRLIRPF para las operaciones con precio aplazado; es decir, tributó en el ejercicio 2006 según el criterio del devengo, que es el establecido como criterio general en el artículo 14.1 TRLIRPF.

Como se ha dicho antes, la regularización llevada cabo implica que TIERRA CÁLIDA, en lugar de tributar como sociedad patrimonial, deba tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Ello, sin embargo, no comporta la aplicación del criterio de imputación temporal por cobros, establecido como criterio general en este impuesto (IS) para las operaciones con pago aplazado en el artículo 19.4 TRLIS, por considerar que los efectos de la opción por el devengo que la Administración considera tácitamente ejercitada en el seno del régimen de sociedades patrimoniales, son irrevocables hasta la tributación final en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable -y en particular un cambio en los criterios de imputación temporal de rentas-, el artículo 119.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, obliga a mantener la opción inicial manifestada por el

contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley en el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora".

Segundo. *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

TIERRA CÁLIDA interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 4 de mayo de 2018, en el que comienza señalando que el debate se ciñe a lo siguiente: calificando como una opción a los efectos del artículo 119.3 LGT la tributación de la operación descrita según el criterio de imputación temporal establecido como general o por defecto en el artículo 14 TRLIRPF -esto es, devengo-, la Sentencia de instancia entiende que la exclusión del régimen de sociedades patrimoniales determina una regularización en la cual la traslación al régimen general del Impuesto sobre Sociedades no puede comportar, en ningún caso ya, la aplicación del criterio de imputación temporal por cobros, establecido como criterio general en este impuesto para las operaciones con pago aplazado, en el artículo 19.4 TRLIS.

TIERRA CÁLIDA interpreta que dicha negativa es sostenida por la Sentencia exclusivamente sobre la base de:

(i) considerar que la tributación inicial aplicando el criterio de imputación temporal de devengo establecido como general en el artículo 14.1 TRLIRPF fue una opción irrevocable a los efectos del artículo 119.3 de la LGT;

(ii) que ello opera como un hecho impeditivo del derecho al ejercicio de la distinta opción -con alternativas legales inversas- establecida en 19.4 TRLIS respecto a los criterios de imputación temporal de las rentas derivadas de operaciones con pago aplazado;

y (iii) que este efecto debe mantenerse inamovible aun cuando resulte notorio que de este razonamiento se deriva, de modo incontrovertido en el supuesto de autos, la tributación de una renta inexistente.

Como puede advertirse, a juicio de TIERRA CÁLIDA, el elemento clave de las infracciones normativas atribuidas a la Sentencia de instancia gravita sobre la interpretación que ésta atribuye al alcance y efectos de la voluntad inherente al ejercicio de los derechos de opción, según el tenor del artículo 119.3 LGT.

La conclusión que obtiene TIERRA CÁLIDA al analizar la ratio decidendi de la Sentencia recurrida es que, según su fundamentación, el artículo 119.3 LGT se erige en obstáculo insalvable para estimar sus pretensiones. Por el contrario, la demandante estima que, al regularizar su situación tributaria, excluyéndola del régimen de sociedades patrimoniales, la Inspección debió:

(i) o bien haber ofrecido la posibilidad de ejercitar los derechos de opción inherentes a la configuración normativa del régimen general del Impuesto sobre Sociedades,

o bien (ii) haber aplicado el criterio de imputación temporal por cobros establecido como norma general o por defecto en el artículo 19.4 TRLIS.

Considera TIERRA CÁLIDA que la regularización inspectora pudo y debió conducir, por cualquiera de las dos alternativas señaladas en (i) y (ii), a la aplicación del criterio de imputación temporal por cobros.

Advierte que a Sentencia de instancia otorga un ámbito de aplicación y efectos al artículo 119.3 LGT según los cuales se priva a los obligados tributarios de los derechos de opción que les otorga la normativa sustantiva cuando la regularización administrativa comporta un cambio de régimen sustantivo de tributación apoyándose en una sola sentencia del Tribunal Supremo, la fechada el 5 de mayo de 2014 (rec. número 5690/2011). Apoyo que, según TIERRA CÁLIDA no es procedente puesto que es un caso distinto al supuesto del presente recurso de casación.

En efecto, señala que en el supuesto sobre el que recae la sentencia de 5 de mayo de 2014, la regularización practicada no suponía en ningún caso un cambio en el concepto y régimen de tributación del recurrente, sino un mero aumento del valor comprobado de una de las operaciones integradas en la base imponible; mientras que en el presente supuesto de autos, de la regularización se deduce un cambio radical en el régimen sustantivo de tributación, pasando de un régimen especial a uno general y encontrándose ambos configurados por normas sustancialmente distintas en cuanto a la calificación, la cuantificación y la imputación temporal de las rentas.

Considera TIERRA CÁLIDA que son diferentes los "escenarios", el del recurso de casación 5690/2011 y el que ahora nos ocupa, en los que se ubican los diversos conflictos que puede plantear la interpretación y aplicación del repetido artículo 119.3 LGT. Tan diferente como para justificar y exigir una respuesta diferente en cuanto al alcance y límites de los efectos de las opciones previamente ejercitadas.

En su opinión, esa diferente respuesta se encuentra ya implícita, a sensu contrario, en la ratio de las diversas sentencias del Tribunal Supremo existentes, todas ellas ubicadas en dos escenarios distintos, o ámbitos de realidades jurídicas diferenciadas, singularizados por el elemento clave que cualifica la cuestión señalada en el auto de admisión del presente recurso de casación: la ausencia o concurrencia de un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, como efecto resultante de la regularización inspectora.

a) Un primer grupo de supuestos, o primer escenario, respecto al que pueden considerarse sentados los criterios de interpretación del artículo 119.3 LGT, abarca los casos que se mantiene la irrevocabilidad de la voluntad manifestada, expresa o tácitamente, con la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones en plazo.

b) Un segundo grupo de supuestos, o segundo escenario, que se corresponde con aquellos casos en los cuales las opciones ejercitadas en plazo (expresa o tácitamente) se hallaban insertas en unas normas sustantivas que se ven desplazadas, como consecuencia de una regularización administrativa de la que resulta la aplicación de un régimen sustantivo distinto.

c) Es en este segundo escenario donde se ubica el supuesto fáctico del presente recurso, sin que la sentencia de instancia haya advertido la diferencia esencial respecto al primero, ni tampoco haya razonado por qué, aun advirtiéndola, considera aplicables los mismos efectos atribuidos por la jurisprudencia sentada respecto a los supuestos que se ubican en el primer grupo.

Señala TIERRA CÁLIDA que una opción no es un beneficio fiscal, ni tampoco le es dable a la Administración relegar el ejercicio de los derechos de opción legalmente establecidos al ámbito del principio dispositivo. En el sistema tributario, el establecimiento de tales opciones lo realiza directamente la Ley, de tal modo que en su configuración se atiende a diversos intereses sustanciales merecedores de protección.

No es, únicamente, la mayor o menor recaudación resultante de la aplicación de la norma el interés presente, sino que hay otros intereses en juego que han sido valorados por el legislador desde la óptica de los principios de justicia tributaria otorgando justificación y fundamento al establecimiento de los derechos de opción. De ahí la existencia de unas u otras opciones, y de por qué las distintas alternativas varían de unas figuras tributarias a otras, o de unos regímenes sustantivos a otros.

Sostiene que una indebida denegación de los derechos de opción redunda, directamente, en una infracción de los intereses sustanciales inherentes a la configuración y establecimiento de las opciones en la regulación sustantiva de las distintas figuras y regímenes. A grandes rasgos, puede concluirse que una indebida denegación de los derechos de opción puede redundar en una infracción de los principios de justicia material establecidos en el artículo 31.1 CE, o, según los casos, en los principios superiores informadores del Derecho de la Unión Europea.

Es por ello que, según TIERRA CÁLIDA, la respuesta jurídica debe ser distinta cuando se trata de interpretar los efectos del artículo 119.3 LGT proyectados

(i) sobre los supuestos de estructura simple (primer escenario), en los que la regularización practicada no supone un desplazamiento hasta un régimen sustantivo distinto,

o (ii) sobre los otros supuestos de estructura compleja (segundo escenario), en los que, hasta que no se produce el desplazamiento de régimen sustantivo consecuencia de la regularización inspectora, no se ha podido efectuar todavía la valoración inherente a la elección por el obligado tributario entre las distintas alternativas introducidas por la Ley en el régimen de tributación resultante.

Aquí es donde radica, según la mercantil TIERRA CÁLIDA, la indebida interpretación por parte de la Sentencia recurrida del artículo 119.3 LGT, según la cual se otorga un mismo efecto de irrevocabilidad de las opciones en los dos grupos de supuestos, sin atender a la distinción esencial entre ellos y el sentido que cobra en cada caso el reconocimiento del derecho al ejercicio de opción, a la luz de los distintos elementos y criterios de resolución implicados.

En el primer grupo de supuestos, no pueden desconocerse los efectos de la voluntad inicialmente manifestada en el ejercicio de la opción, porque en todo caso el consentimiento fue prestado tras una valoración de las alternativas, en unos supuestos en los que no se produce el salto cualitativo a un régimen sustantivo distinto y de ello no puede resultar una desnaturalización del gravamen final. A estos casos, asegura TIERRA CÁLIDA, es a los que alude la jurisprudencia del Tribunal Supremo erróneamente invocada por la sentencia recurrida.

En cambio , manifiesta acto seguido, una situación por completo distinta es la que exige una interpretación del artículo 119.3 LGT apta para limitar una indebida extensión de sus efectos en aquellos casos en los que, en realidad, no ha llegado a producirse por el obligado tributario una valoración entre las alternativas que conforman la opción, legalmente establecidas en atención a la acomodación del gravamen a los principios superiores que lo informan. Y ello no ha ocurrido porque el ejercicio, expreso o tácito, de la opción se produjo inicialmente tras una valoración de alternativas en un régimen de tributación sustantivo que se ve posteriormente desplazado y sustituido por otro.

Apostilla que el ejercicio de la opción debe ser entendido e interpretado, no en un escenario abstracto, sino con relación a un régimen sustantivo de tributación concreto previsto por la ley. Por lo tanto, la opción entre acogerse a un criterio de imputación temporal u otro en una operación de permuta con precio aplazado, no se concede al contribuyente en abstracto, sino atendiendo a las posibilidades que el legislador ofrece para un régimen de tributación concreto, en este caso, el régimen especial de sociedades patrimoniales y que podrá coincidir o no con las posibilidades previstas para otro régimen fiscal en el que se reconozca también un derecho de opción, como es el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Y en este sentido no puede obviarse algo tan simple como esencial: un concreto régimen sustantivo de tributación, ya sea general o especial, viene conformado por un conjunto de previsiones legales establecidas en función no sólo de un elemento objetivo, de un elemento subjetivo y de un elemento espacial, sino también de un elemento temporal.

Razona que, realmente, en casos como el supuesto de autos, el obligado tributario no ha llegado en realidad a formar y otorgar consentimiento respecto a la elección entre las alternativas que otorga el distinto régimen sustantivo de tributación conforme al cual se realiza finalmente la regularización administrativa, de tal modo que la irrevocabilidad de la opción ejercitada conforme a la normativa "de origen" genera dos cosas:

i) una denegación de los derechos de opción que otorga la normativa sustantiva "de destino", puesto que la pretensión de revocación de la opción ya no presenta los mismos perfiles que aquella que, en el primer escenario, queda constreñida por la doctrina de los actos propios, o merece el calificativo de abuso de derecho, si el obligado tributario pretende evitar los efectos de la opción inicial en los términos establecidos en el artículo 119.3 LGT; y

ii) una distorsión entre el gravamen finalmente liquidado -en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades en el presente supuesto de autos- y la acomodación a los principios superiores que otorgan fundamento a su configuración sustantiva, dado que ésta queda inaplicada o desplazada en el aspecto afectado por la opción que ya no pudo ejercitarse. Desde esta perspectiva se puede incurrir en una desnaturalización del modo en que el impuesto debe plegarse a los principios superiores que lo informan porque una parte relevante de su régimen sustantivo se ve forzado por un elemento extrínseco y que le resulta ajeno.

Es decir, la sentencia de instancia yerra, según TIERRA CÁLIDA, porque la interpretación que otorga al artículo 119.3 LGT no permite cohonestar su ámbito de aplicación con los restantes intereses sustanciales que se ven afectados por el conflicto. Esta infracción del ordenamiento, consecuencia de la excesiva e indebida expansión de la irrevocabilidad de las opciones que la sentencia de instancia otorga a los efectos del repetido artículo 119.3 LGT - resultante, a su vez, de una incorrecta delimitación de su ámbito de aplicación- genera una quiebra del sistema con potenciales efectos distorsionadores susceptibles de multiplicarse en diversas hipótesis y manifestaciones.

Negar al obligado tributario el derecho al ejercicio de las opciones configuradas en el régimen sustantivo conforme al cual se determina finalmente la carga tributaria -como ha hecho la sentencia de instancia- equivale a suprimir un elemento configurador de un régimen sustantivo de tributación legalmente previsto y, por ende, a quebrar el sistema tributario con infracción de diversos principios superiores.

En el presente caso, el razonamiento de la sentencia de instancia ha supuesto, en su opinión:

(i) la confirmación de una actuación inspectora en la que, aun habiéndose tratado de una cuestión ya alegada en el procedimiento inspector, se negó al obligado tributario el derecho al ejercicio de la opción entre las dos alternativas de imputación temporal de las operaciones con pago aplazado establecidas en el artículo 19.4 TRLIS;

y (ii) como consecuencia de la indebida extensión de los efectos del artículo 119.3 LGT, termina por producirse, además, una infracción directa del propio artículo 19.4 TRLIS, el cual establece como norma general de imputación temporal de dichas operaciones el criterio de tributación proporcional a los cobros.

TIERRA CÁLIDA no discute que la ausencia de voluntad expresa por el criterio del cobro al presentar la autoliquidación por el régimen de sociedades patrimoniales equivale al ejercicio tácito de la opción, y que ello supone la aplicación del criterio de imputación temporal general por defecto en el artículo 14 TRLIRPF -el devengo-, pero si rechaza que sea correcto pretender trasladar los efectos de esa opción (que habría permanecido ciertamente como irrevocable si se hubiera regularizado cualquier elemento o magnitud de la obligación tributaria manteniéndose el régimen especial de sociedades patrimoniales) hasta un régimen de tributación sustancialmente distinto, como es el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Porque ello equivale a negar, desconocer y transgredir un derecho de opción establecido en este régimen general del Impuesto sobre Sociedades, en el que la ley ha valorado que, en ausencia de voluntad expresa en sentido contrario, se considera que debe operar como criterio de imputación temporal, aplicable por defecto, precisamente el criterio proporcional a los cobros. Y esto es lo que se ha negado de modo absoluto a la demandante la sentencia de instancia.

TERRA CÁLIDA divisa dos soluciones:

- o bien el acuerdo de liquidación es nulo porque fue dictado cercenando de raíz el derecho de opción entre las dos alternativas de imputación temporal establecidas en el artículo 19.4 TRLIS, opción cuyo ejercicio debió haberse ofrecido y respetado al trasladar la regularización al régimen general del Impuesto sobre Sociedades;
- o bien el acuerdo de liquidación es nulo porque, en la hipótesis dialéctica de que no se aceptara que debe ofrecerse al obligado tributario el derecho al ejercicio de las opciones existentes en el régimen sustantivo de tributación al que se traslada la regularización, entonces la Inspección debió aplicar la alternativa que opera por defecto como criterio de imputación temporal en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades: la tributación por el criterio del cobro de la renta generada en las operaciones a plazos, porque esto es lo que ha determinado la Ley del impuesto.

Señala TIERRA CALIDA que la sentencia de instancia no niega ni discute la configuración de la opción establecida en el artículo 19.4 TRLIS como inversa a la establecida al artículo 14 TRLIRPF, simplemente considera inaplicable el artículo 19.4 TRLIS como consecuencia de los efectos que otorga al artículo 119.3 LGT en los términos previamente analizados. La sentencia recurrida no invoca en este punto jurisprudencia alguna porque, tal como resulta del auto de admisión del presente recurso de casación, al tratarse de una cuestión derivada de la cuestión principal - la interpretación del artículo 119.3 LGT en los supuestos en los que se produce un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable- el Tribunal Supremo tampoco ha tenido ocasión de analizar si se produce infracción del artículo 19.4 TRLIS en aquellos casos en los que dicho cambio en el régimen sustantivo de tributación, consecuencia de una regularización inspectora, supone la inaplicación de este precepto que establece como criterio de imputación temporal de las operaciones a plazo, por defecto, el inverso al establecido en el artículo 14 TRLIRPF.

La demandante defiende que sí se produce infracción del artículo 19.4 TRLIS en aquellos supuestos en que, de resultas de una regularización administrativa, se produce una distinta calificación de los sujetos pasivos o del régimen tributario sustantivo, que termina por conducir a la aplicación del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin respetar una consecuencia indubitada para ella: que el impacto sustantivo de tales regularizaciones debe comportar la aplicación de los criterios establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades a cuyo ámbito de aplicación se desplaza la liquidación practicada.

Apunta que en el análisis de dicha infracción se encuentra ínsita la valoración del interés sustancial subyacente en la propia configuración legal del criterio de imputación temporal por cobros, como regla general

aplicable por defecto en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, cual es, la mayor aptitud para acomodar la carga tributaria al principio de capacidad económica.

Por su parte, el Abogado del Estado, que presentó escrito de oposición al recurso el 9 de julio de 2018, comienza rechazando la distinción propuesta por la demandante entre supuestos de estructura simple, en los que no se produce un cambio en el régimen aplicable, de aquellos otros, de estructura compleja, en los que las opciones ejercitadas en plazo se hallaban insertas en normas sustantivas que se ven desplazadas y no se ha podido producir la valoración inherente a la elección entre las alternativas otorgadas por la nueva regulación aplicable por consecuencia de la regularización.

Por el contrario, sostiene que la explicación para permitir o no la modificación de la opción hay que buscarla en la aplicación del principio de buena fe, concretamente, en la doctrina de los actos propios.

Si la opción ejercitada por el obligado tributario puede calificarse como acto propio que le vincula a pesar de la regularización, las exigencias derivadas del principio de buena fe impiden que pueda modificar su opción inicial. Esa es, en definitiva, la tesis que patrocina la Sentencia Tribunal Supremo de 2 noviembre 2012 (rec. 2966/2009) que cita de otra anterior de 6 de febrero de 2012 (recurso de casación 1928/2008).

Advierte que esa tesis jurisprudencial tiene trascendencia porque esta misma Sección ha vinculado en alguna ocasión los límites del art. 119.3 LGT con el principio de regularización íntegra que permitiría al recurrente ejercitar todos los derechos derivados de la nueva situación en que se encuentra como consecuencia de la regularización (cfr. STS 22 de noviembre de 2017, rec. cas. 2654/2016).

Reacciona frente a una hipotética aplicación de la doctrina refleja en esta última sentencia, -sin perjuicio, aclara, de que, en el presente caso, el interesado ha fundado su impugnación, exclusivamente, sobre la base del art. 119.3 LGT, sin invocar la doctrina de la regularización íntegra- asegurando que una cosa es que se impida la modificación de la opción y otra que la entidad no pueda, en los términos previstos en la ley, hacer valer las consecuencias que en ejercicios futuros se deriven del incumplimiento del contrato de cesión de solar a cambio de obra futura suscrito entre TIERRA CÁLIDA y FUENTES & REBELLÍN S.L, al que ya nos referimos en el fundamento de derecho primero. Desde esta perspectiva, sostiene, la negativa a la modificación de la opción no tendría incidencia sobre la posibilidad de una regularización íntegra.

Añade que el recurrente se limita a afirmar que la regulación que resultaría aplicable en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades -el art. 19.4 TRLIS que también se considera infringido-, sería reveladora de la voluntad del legislador de establecer una regla dotada de mayor aptitud para acomodar la carga tributaria al principio de capacidad económica, afirmación frente a la cual reacciona señalando que la desconoce y que lo que se está otorgando por el legislador es una opción para que el obligado tributario pueda escoger la alternativa que, en cada caso, le resulte más favorable. No hay, en consecuencia, una manifestación sobre la regla más apta para respetar el principio de capacidad económica; para el legislador ambas opciones son indiferentes y por eso se atribuye al sujeto pasivo la opción de elegir la más favorable. Y, por eso, la supuesta infracción del art. 119.3 LGT tampoco abre la puerta a otras infracciones.

Tampoco admite, por último, que la decisión de la Sala de instancia vulnere el principio de igualdad respecto de aquellos sujetos pasivos que no hubieran presentado la autoliquidación. No cabe aceptar, sin más, que el límite establecido en el art. 119.3 LGT no imponga una restricción a aquellos sujetos pasivos que no presentaran la autoliquidación del Impuesto, aunque, lógicamente, en la tributación de las operaciones quedarán sujetos al régimen sustantivo que se determine en la regularización. Pero esa es una consecuencia derivada del régimen sustantivo que se aplica al caso y no de la posibilidad o no de ejercitar y luego modificar una determinada opción. No acepta que se conculque el principio de igualdad, puesto que no son situaciones comparables, por el hecho de que a un sujeto pasivo que no hubiere presentado la autoliquidación, se le podría aplicar, en un caso como el presente, el criterio de caja por establecerlo así el artículo 19.4 TRLIS. mientras que a la demandante no se le ofrece esa posibilidad.

Tercero. *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, entró en vigor el 1 de julio de 2004. Por tanto, habida cuenta de que las actuaciones inspectoras se refieren a los años 2005 y 2006, ya estaba vigente lo dispuesto en el apartado 3 de su artículo 119.3 cuyo tenor es el 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".

Al tiempo que se refieren los actos recurridos no estaba en vigor, sin embargo, lo dispuesto en el apartado 4 del mismo artículo, que establece que "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". Este apartado fue introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, cuya vigencia comenzó el 12 de octubre de 2015.

Sí estaba vigente el artículo 120.3 LGT, que dispone que: "cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley".

Dicho artículo 120.3 estaba vigente pero no resultaba aplicable, pese a su vinculación con el citado artículo 119.3, dado que, en la presente ocasión no nos hallamos ante la rectificación de una autoliquidación realizada por el propio contribuyente, sino ante una regularización llevada a cabo por la administración tributaria en el marco de actuaciones inspectoras.

Durante los años 2005 y 2006, TIERRA CÁLIDA tributó en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen especial de sociedades patrimoniales. La letra a) del apartado 3 del artículo 61 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que: "las sociedades patrimoniales tributarán por este impuesto de acuerdo con las siguientes reglas especiales:

a) La base imponible se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial, y se cuantificará según lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excluido lo establecido en el capítulo III de su título II y en su artículo 95.1.a), segundo párrafo, y teniendo en cuenta lo siguiente:

1.º La determinación del rendimiento neto procedente de actividades económicas se realizará mediante la modalidad normal del método de estimación directa.

2.º En el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.º No serán de aplicación las reducciones establecidas en los artículos 21.2, 21.3, 24.2, 30 y 94.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando alguno de los socios de la sociedad patrimonial sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

4.º Las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores se compensarán según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Como puede comprobarse, se produce una remisión al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en aquellos tiempos, el aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. Ahora nos interesa de él su artículo 14 que trata de la imputación temporal, en cuyo apartado 1 se incluye una regla general que se concreta en diversos criterios, específicamente en su letra c) dispone que: "los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse".

Por su parte, en su apartado 2 incluye reglas específicas, particularmente, una relativa a las operaciones a plazos o con precio aplazado en su letra d) que se traduce en que: "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.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta".

La demandante optó tácitamente por la regla general prevista en la letra a) del mencionado artículo 14 TRLIRPF, al presentar su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades. Es una decisión que no adolece de ningún vicio del consentimiento, es consciente TIERRA CALIDA de que de esa manera descarta aplicar la regla especial prevista para las operaciones a plazos o con precio aplazado. Ello significa, por la remisión que se contiene en dicha letra a), que se decantó por la regla prevista en el artículo 19.1 del TRLIS que establece que "los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros".

En el marco de las actuaciones inspectoras, la administración consideró que TIERRA CÁLIDA no reunía los requisitos para tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales, debiendo tributar por el régimen general. En esta tesitura, la Inspección acude al artículo 19 del TRLIS que, como sabemos, se refiere a la imputación de rentas. Ya nos hemos referido a la regla general prevista en su apartado 1. Junto a ello se contempla en su apartado 4 una regla especial para las operaciones a plazos o con precio aplazado, de manera que: "las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas".

Por tanto, nuevamente nos encontramos con una regla general y con una regla especial, pero en esta ocasión se invierte la preferencia en su aplicación, de manera que esta vez el silencio del contribuyente se interpreta como que tácitamente se decanta por la aplicación de la regla especial.

No sabemos, a ciencia cierta, qué hubiera ocurrido si TIERRA CÁLIDA hubiera optado por la regla especial de imputación temporal prevista para las operaciones a plazo cuando presentó su autoliquidación tributando como sociedad patrimonial ¿se le aplicaría ese mismo criterio de imputación cuando la inspección tuviera que regularizar?. No es este el supuesto, de todas formas.

Volviendo a nuestro caso, nada habría que reprochar a la administración por interpretar el silencio del contribuyente como una opción tácita por la aplicación general si las circunstancias no hubieran cambiado sustancialmente. No es ese el caso, las circunstancias han cambiado sustancialmente y, sin embargo, no se le ha ofrecido al contribuyente la oportunidad de optar por uno u otro criterio de imputación de rentas.

Podría aceptarse, a efectos dialécticos, que si la opción preferente fuera la misma en el régimen especial de sociedades patrimoniales y en el régimen general del impuesto sobre sociedades, no sería obligado requerir del contribuyente un nuevo pronunciamiento sobre la aplicación de las reglas de imputación de rentas, aunque sean al menos dos las alternativas, de manera que la opción inicialmente formulada con ocasión de la presentación de la autoliquidación conservaría su validez a la hora de llevar a cabo la regularización por la Administración tributaria.

Sucede, por el contrario, que, en el caso que nos ocupa, el silencio del contribuyente tiene un significado completamente distinto y, por tanto, no podemos aceptar, tal cual, como válida dicha hipótesis de trabajo.

En este caso, el juego combinado de ambas normas (la inicialmente y la finalmente aplicable) es fuente de inseguridad jurídica para el contribuyente. No se trata ya de que cualquier opción lleva aparejada un cierto nivel de incertidumbre y, por tanto, pese a ello, haya de estarse a la opción originalmente formulada; se trata en este caso de algo más que eso y, por tanto, resulta cuestionable que esa opción inicial no sea revocable.

Como se sabe, la opción originaria se realiza a posteriori, con ocasión de la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, en el marco de un régimen jurídico determinado y, sin embargo, se acaba convirtiendo en una opción a priori en el seno de un régimen jurídico distinto, el régimen general del impuesto sobre sociedades, que es el que resulta aplicable según determinó la Inspección.

La incertidumbre, o mejor la imprevisibilidad, en esta ocasión, deriva de la propia combinación de ambas normas, de manera que resulta muy difícil para el contribuyente prever lo que pueda ocurrir en el futuro, por muy diligente que sea, si opta por la aplicación de la regla general.

Esa imprevisibilidad es, por tanto, fuente de inseguridad para el contribuyente, pues no puede saber si la opción tácitamente ejercida va a poder ser o no corregida posteriormente en el seno del procedimiento de inspección para adecuar el gravamen a su capacidad económica si las circunstancias cambian sustancialmente. Ya hemos comprobado que, esta vez, esa posibilidad no se ha ofrecido y, al no haberse hecho, queda la duda de que TIERRA CÁLIDA no tribute por su capacidad económica, o más exactamente, la capacidad económica que ponga de manifiesto la aplicación del régimen general del impuesto sobre sociedades.

No podemos pasar por alto que las circunstancias han cambiado sustancialmente y resulta desproporcionado que, por razones de eficacia administrativa, el contribuyente tenga que aceptar automáticamente las consecuencias derivadas del nuevo régimen aplicable, en este caso, el régimen general del impuesto sobre sociedades.

El principio de eficacia no es el único principio informador de las relaciones tributarias. Los principios de proporcionalidad y de capacidad económica también han de tenerse en cuenta en circunstancias como las que concurren esta vez. Ha de llevarse a cabo la ponderación adecuada de tales principios.

No cabe presumir que siendo aplicable el régimen general del Impuesto, el contribuyente seguiría guardando silencio, porque el silencio no conduce a la aplicación del mismo criterio de imputación de rentas que el contribuyente aplicó.

Puestos a interpretar la voluntad del contribuyente, también se podría presumir que el contribuyente que inicialmente quiso tributar por el criterio del devengo, cuando tributó por el régimen especial de sociedad patrimonial, quiere seguir haciéndolo después, de manera que la Inspección bien podría haber aplicado este criterio en el marco de su regularización. O mejor que todo eso, antes de presumir nada, lo correcto sería, a la vista del cambio sustancial producido, ofrecer la oportunidad al contribuyente de pronunciarse nuevamente entre las varias alternativas previstas legislativamente.

Es verdad que, cuando el contribuyente ejercita su opción, queda vinculado por ella y, por tanto, ha de estar y pasar por todos los efectos que se anudan a la disposición escogido.

Por lo general, las opciones no pueden modificarse. No obstante, no parece razonable no permitir nuevamente ejercer la opción cuando las premisas de las que partía la opción original no se han mantenido inalteradas, más bien, al contrario, han variado sustancialmente.

Si la opción se hubiera ejercitado ex ante, es decir, antes de la presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedad, en otras palabras, cuando el ejercicio ya había concluido, podría decirse que el contribuyente ya ha asumido un cierto nivel de incertidumbre y que por tanto, el cambio de las circunstancias ya debió ser contemplado y previsto por él, pero en el caso presente la opción se ejercitó ex post, por lo que la incertidumbre se reduce mucho, de manera que una alteración de las circunstancias tan significativa como dejar de tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales para pasar a tributar por el régimen general, con lo que ello comporta, obliga a considerar que, en esas condiciones, la opción sobre la imputación temporal de renta es revocable. Lo contrario, lejos de favorecer un clima de seguridad jurídica, transparencia y confianza mutua, como se pretende actualmente con el denominado cumplimiento cooperativo, aleja la consecución de ese objetivo.

La irrevocabilidad de las opciones no es absoluta. Los artículos 119.3 y 120.3 LGT son buena muestra de ello.

Por razones de eficacia, tiene sentido que no se facilite, sin más, el cambio de opción por parte del contribuyente. Ahora bien, también tiene sentido que, en determinadas circunstancias, como las presentes, se faciliten los cambios de opción. La lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 34 LGT, no tiene carácter cerrado y, por tanto, ofrecerle al contribuyente la posibilidad de pronunciarse nuevamente sobre el criterio de imputación de rentas podría tener encaje en la categoría de derechos y garantías.

Es desproporcionado exigir del contribuyente que prevea todos los efectos que puedan derivarse de su "tacita opción", incluso que se torne desfavorable para sus intereses en una situación como la descrita, máxime cuando el cambio de régimen no responde a una conducta sancionable del contribuyente. La opción original se

habría convertido en este caso en un callejón del que es imposible salir. La manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias, circunstancias que han cambiado sustancialmente, por lo que de manera sobrevenida aquella deja de ser válida.

Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula " rebus sic stantibus", de manera que la Inspección, en el marco del correspondiente procedimiento que está llevando a cabo, está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropiamente, por haber ejercitado dicha opción original.

En definitiva, el artículo 119.3 de la LGT "viene a establecer como regla general la irrevocabilidad de la opción, que tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes. Lo que cabe preguntarse es si esta regla tiene excepciones, a pesar de los términos que contempla el propio art. 119.3 de la LGT. Ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados. Debe convenirse, también, que amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios" [Sentencia 463/2020, de 18 de mayo (recurso de casación, 5692/2017)].

El cambio sustancial de circunstancias determina para TIERRA CÁLIDA que tendrá todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria [Cfr. Sentencia 17686, de 22 de noviembre (recurso de casación 2654/2016)].

Una precisión final, en el acta en el que se han documentado las actuaciones inspectoras se ha dejado constancia de que no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias y, por ello, no se ha incoado ningún procedimiento sancionador. El proceder del contribuyente no revela un comportamiento culpable. Su comportamiento ha estado presidido por la buena fe, en sentido subjetivo.

La situación de este contribuyente no es comparable a la de aquel otro que se ha conducido de modo culpable, por ejemplo, utilizando medios fraudulentos, para poder tributar por un régimen que, a la postre, no le correspondía por no reunir los requisitos.

La respuesta a la cuestión con interés casacional es que, en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

Cuarto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación*

Las pretensiones de la demandante se concretan en que, con estimación del presente recurso de casación, se anule la sentencia impugnada y, consecuentemente que el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre al examen del fondo del asunto y, que, como correlato de ello, se estime el recurso contencioso-administrativo nº 221/2015 interpuesto por esta parte contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de enero de 2015, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006.

Por su parte, el abogado del Estado se opone a dichas pretensiones, por considerar que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación y, subsidiariamente, para el caso de estimación del recurso de casación, solicita que sus efectos queden limitados a lo que resulte de aplicar a la regularización practicada el criterio de imputación proporcional de la renta en función de los cobros. Y, finalmente, en relación con la cuestión doctrinal que se plantea en el auto de admisión, en un caso como el presente, pese a que existe un cambio en el régimen sustantivo de tributación, el artículo 119.3 LGT, mantiene que el principio de respeto a los actos propios obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente.

Por todas las razones expuestas en el fundamento tercero, declaramos haber lugar presente recurso de casación, derivándose de ello la estimación del recurso en la medida que se permite optar, entre las alternativas legalmente previstas en el régimen general del Impuesto sobre sociedades, por el criterio de imputación de rentas que considere oportuno la demandante, reconociéndose los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria.

Quinto. *Sobre las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al uso de la Sala que propende a la no imposición, fundada en la presunción de que hay serias dudas de hecho o de derecho cuando el criterio de la sentencia de instancia es corregido en casación.

F A L L O

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero.
2º) Ha lugar al recurso de casación 6189/2017 interpuesto por TIERRA CÁLIDA S.A. representada por el procurador de los Tribunales, don Santiago Sánchez Aldeguer, contra la Sentencia dictada el 14 de septiembre de 2017 por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 221/2015, en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, sentencia que se casa y anula.
3º) Estimar el recurso ordinario 221/2015, interpuesto ante la Audiencia Nacional por TIERRA CÁLIDA S.A. frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de enero de 2015 desestimando el recurso de alzada interpuesto contra la resolución de 30 de septiembre de 2013, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia, que desestimaba a su vez la reclamación núm. 30-02206-2011 contra el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, períodos 2005 y 2006 que, consiguientemente, queda anulado.
4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara Dª. Esperanza Córdoba Castroverde.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.