

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079526

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1371/2020, de 21 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 327/2019

SUMARIO:

Sociedades patrimoniales. Imputación temporal. Ejercicio de opciones tributarias. Ejercicio de opciones habiéndose cometido infracción tributaria muy grave.. El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, y provocado un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable -aquí, un cambio en los criterios de imputación temporal de rentas-, el art.119.3 LGT obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley para el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora. El Tribunal se remite a su STS, de 15 de octubre de 2020, recurso n.º 6189/2017 (NFJ079383), que es muy similar y que, por razones de seguridad jurídica nos conduce a aplicar, por unidad de doctrina, el mismo criterio, si bien, anticipamos ya, no van a conducir, en este caso, a estimar las pretensiones de la demandante, ya que en aquel caso en el acta en el que se documentaron las actuaciones inspectoras se había dejado constancia de que no existían indicios de la comisión de infracciones tributarias y, por ello, no se incoó ningún procedimiento sancionador. Por tanto, el proceder del contribuyente no reveló un comportamiento culpable. Su actuación habría estado presidida por la buena fe subjetiva. Sin embargo, en la presente ocasión, en el acta de disconformidad se refleja que sí hay indicios de la comisión de una infracción muy grave y tales indicios se tradujeron en la incoación del procedimiento sancionador correspondiente y en la imposición de la sanción correspondiente. Por tanto, nos hallamos ante un supuesto diferente; en la medida en que la situación de ambos contribuyentes no es comparable. La recurrente se ha conducido de modo culpable, ha utilizado medios fraudulentos para poder tributar por el régimen de sociedades patrimoniales que, a la postre, no le correspondía por no reunir los requisitos. La respuesta a la cuestión con interés casacional, como es natural, es la expresada en el recurso 6189/207, que no es otra 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», debiendo confirmarse la sentencia impugnada y los actos recurridos por ser ajustados a derecho, puesto que como hemos dicho, en este caso, no es ya que no se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias, sino que se ha considerado acreditada la comisión de una infracción muy grave [Vid., SAN, de 31 de octubre de 2018, recurso n.º 474/2016 (NFJ072393), que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 119 y 120.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 14.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 14.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 11.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.371/2020

Fecha de sentencia: 21/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 327/2019

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 22/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 327/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

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

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 327/2019, interpuesto por INVERSIONES CONJUNTAS, S.L., representada por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, contra la sentencia dictada el 31 de octubre de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 474/2016, en relación con acuerdos de liquidación y sanción por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006.

Ha comparecido, 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 INVERSIONES CONJUNTAS, S.L., contra la sentencia dictada el 31 de octubre de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm. 474/2016 deducido por la mercantil frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 2 de junio de 2016, desestimatoria del recurso de alzada formulado en impugnación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia de fecha 28 de abril de 2014, relativa a las reclamaciones acumuladas 30/00038/2012 y 30/00039/2012 promovidas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Murcia, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2006, y contra la sanción tributaria correlativa impuesta por el mencionado impuesto y periodo.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, tal como se desprenden del expediente administrativo, son los siguientes:

a) El interesado, que desarrollaba una actividad de promoción inmobiliaria, tributó en los ejercicios 2004 y 2005 por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. En 2006, sin embargo, tributó por el régimen especial de sociedad patrimonial. Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 7 de marzo de 2011 mediante notificación de la comunicación de inicio. Con fecha 4 de noviembre de 2011 la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Murcia dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto y ejercicio de referencia, derivado del acta de disconformidad A02-71950156 por importe de 684.944,56 euros.

En cuanto a los motivos de regularización de la situación tributaria de la recurrente consistieron, en síntesis, en los siguientes:

1) Procede incrementar la base imponible en 512.000 euros, por considerar probado que se ha cobrado por la venta de la finca transmitida a Percón 93 SA dicha cantidad como sobreprecio respecto al precio declarado.

2) No procede la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales sino el régimen general con los incentivos previstos para las empresas de reducida dimensión dado que no se cumple el requisito previsto en el artículo 61.1 a) del TRLIS.

3) No procede la aplicación de la regla de imputación temporal del artículo 19.4 TRLIS prevista para las operaciones a plazo o con precio aplazado, pues la posibilidad de optar por aplicar la regla de imputación de la renta obtenida proporcionalmente a los cobros en el régimen especial de sociedades patrimoniales la pudo ejercitar el interesado en virtud del artículo 14.d del TRLIRPF y, sin embargo, optó por integrar la totalidad de la renta en el ejercicio 2006.

También se inició expediente sancionador, por entender que la conducta de la obligada tributaria podría ser constitutiva de infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, y una vez concluido el procedimiento, la Inspectora Coordinadora dictó Acuerdo de Imposición de Sanción por el que se impone a la interesada sanción por infracción muy grave, por importe de 199.284,76 euros.

b) Contra los acuerdos dictados se interpusieron ante el T.E.A.R de la Región de Murcia sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas acumuladamente con los n° 30/00038/2012 y 30/00039/2012.

El TEAR, mediante Resolución de fecha 28 de abril de 2014, desestimó las reclamaciones interpuestas, confirmando los actos administrativos impugnados.

c) Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR fue interpuesto recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 27 de junio de 2014, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Primera: Inexistencia de sobreprecio en la venta de terreno declarada.

Segunda: Aplicación correcta del Régimen Especial de las Sociedades Patrimoniales.

Tercera: Incorrecta determinación de la base imponible por aplicación de la regla de imputación para las operaciones con precio aplazado.

Cuarta: Improcedencia de la sanción impuesta. Falta de tipicidad y ausencia de culpabilidad. Falta de prueba que desvirtúe la presunción de inocencia.

El TEAC dictó resolución desestimando el recurso de alzada, el 2 de junio de 2016.

d) Discrepando de la anterior resolución, la sociedad interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional que, como hemos señalado, fue desestimado por la ahora recurrida sentencia de 31 de octubre de 2018, en la que, centrándonos en la cuestión que nos interesa en el presente recurso de casación, el Tribunal señala en su fundamento jurídico sexto que: "A continuación la actora plantea la incorrecta determinación de la base imponible por aplicación de la regla de imputación para la operación con precio aplazado. El motivo se plantea con carácter subsidiario respecto de los dos anteriores. El Fundamento de Derecho Quinto de la resolución recurrida, lo desestima en base a las siguientes consideraciones:

" QUINTO: Por último, y de manera subsidiaria, manifiesta la interesada que, para el caso de que fueran desestimadas sus alegaciones en relación a los extremos anteriores, se proceda a la anulación de la liquidación por haberse producido una incorrecta determinación de la base imponible debido a una infracción de la regla de imputación para las operaciones con precio aplazado a la hora de integrar la renta derivada de la operación de permuta de solar a cambio de obra futura concertada con la COOPERATIVA DE VIVIENDAS LA NACHA II realizada en el ejercicio 2006 .

Al respecto dispone el artículo 19.4 del TRLIS:

"4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, 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 su parte el artículo 119.3 de la LGT señala que "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".

Considera la reclamante que se le debe aplicar la regla prevista en dicho precepto, de modo que las rentas se entiendan obtenidas proporcionalmente salvo que el sujeto pasivo decidiese aplicar el criterio del devengo, lo que no ocurre en su caso.

Considera la Inspección y confirmado por el Tribunal de Instancia de que la entidad optó por aplicar el criterio de devengo al haber imputado la totalidad de la renta derivada de la operación de permuta en el ejercicio 2006, por lo que al haber transcurrido el período reglamentario de declaración, ya no procede su modificación.

Ha de tenerse en cuenta que la entidad tributó en el régimen especial de sociedades patrimoniales, por lo que en aquel momento le resultaba de aplicación lo previsto en el artículo 14, apartado 2 del TRLIRPF aprobado por RD Legislativo 3/2004, a cuyo tenor:

"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."

Según este precepto los términos del ejercicio de la opción se invierten respecto a la regla del Impuesto sobre Sociedades, pero en cualquier caso, la elección implica el ejercicio de una opción. En el caso de la norma de IRPF, el contribuyente podía optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas y, de no hacerlo, es que se decantaba por imputarlo todo al ejercicio del devengo, que es lo que la reclamante eligió, toda vez que integró la totalidad de la renta en el ejercicio 2006.

Pues bien, llegada la comprobación inspectora y efectuada la regularización en el sentido de ser improcedente el régimen especial de sociedades patrimoniales, en cuyo marco ejercitó la interesada su particular opción, no puede posteriormente, pretender cambiarla.

En este sentido existen diversas sentencias del Tribunal Supremo entre las que cabe citar la de 02/11/2012 (Rec. de casación núm.2966/2009), en la que, a su vez, cita una anterior, de 06/12/2012 (recurso de casación 1928/2008), en la que se plantea un caso muy parecido al que aquí se dilucida, que manifiesta:

"... Pero, además, se ha de tener en cuenta que, en el presente caso, la mencionada compañía, en la autoliquidación que presentó en julio de 1999, decidió imputar íntegramente en la base imponible del ejercicio 1998 la totalidad de la plusvalía obtenida por la transmisión de su participación en la entidad O..., S.A. Fue durante el procedimiento de inspección ya iniciado, según se hizo constar en diligencia de 27 de marzo de 2003, cuando el sujeto pasivo solicitó de la Inspección la modificación de la opción inicialmente declarada, para acogerse al mecanismo del diferimiento por reinversión del artículo 21 de impuesto. Como hemos dicho en nuestra sentencia de 14 de noviembre de 2011 (casación 2921/09 , FJ 3º), esa mudanza no sería admisible con la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), pues su artículo 119.3 expresamente dispone que Pero tampoco ese cambio sería admisible bajo la vigencia de la Ley homónima de 1963 [Ley 230/1963, de 28 de diciembre, BOE de 31 de diciembre]], porque, al amparo de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones no se pueden revocar opciones de tributación permitidas por las normas reguladoras del tributo que fueron ejercitadas en tiempo y forma por el sujeto pasivo, como hemos dejado dicho en la reciente sentencia de 5 de julio de 201 (casación 3217/07, FJ 6º). El respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados. ... "

Y en la más reciente, de 05/05/2014 (Rec. de casación núm. 5690/2011) se dice:

"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 sentencia de 5 de julio de 2010 (casación 3217/07 , FJ 4º), 20 de abril de 2012 (casación 636/08 , FJ 29, 7 de junio de 2012 (casación 2059/11 , FJ 59, 9 de julio de 2012 (casación 1132/10, FJ 2 °) 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."

En definitiva, se desestima en este punto la alegación del interesado."

Pues bien, dichos argumentos deben ser confirmados, pues la recurrente imputó la totalidad de la renta derivada de la imputación al ejercicio 2006, habiendo elegido la actora, a través de la correspondiente opción, sin que después pueda cambiarla.

La posibilidad de optar por aplicar la regla de imputación de la renta obtenida proporcionalmente a los cobros en el régimen especial de sociedades patrimoniales, la pudo ejercitar en virtud del artículo 14.d) del TRLIRPF y, sin embargo, optó por integrar la totalidad de la renta en el ejercicio 2006".

Segundo. Preparación del recurso de casación.

1. La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre de la mercantil INVERSIONES CONJUNTAS, S.L., preparó recurso de casación, mediante escrito de 8 de enero de 2019, contra la sentencia anteriormente mencionada.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica las normas del ordenamiento jurídico que considera impugnadas por la sentencia recurrida como:

(i) El artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y el artículo 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"], en relación con 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 (BOE de 10 de marzo) ["TRLIRPF"].

(ii) Los artículos 183 y 210 de la LGT, así como el artículo 24 de la Constitución Española ["CE"].

2. La Sala juzgadora tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de enero de 2019, ordenando el emplazamiento a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Tercero. Admisión e interposición del recurso.

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 30 de abril de 2019, 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, y provocado un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable -aquí, un cambio en los criterios de imputación temporal de rentas-, el artículo 119.3 de la LGT obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley para 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 LGT, el artículo 14 del Texto refundido de la LIRPF (actual artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF); 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)".

La Sección de Admisión señala además que la cuestión que presenta interés casacional en el presente procedimiento es idéntica a la planteada en otros recursos admitidos a trámite [vid. los recursos de casación nº 6189/2017 (auto de 4 de abril de 2018, ES:TS:2018:3533A) y nº 4648/2018 (auto de 12 de diciembre de 2018, ES:TS:2018:13336A)].

2. La representante procesal de INVERSIONES CONJUNTAS, S.L. interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 26 de junio de 2019, que observa los requisitos legales, concluye enumerando las pretensiones que se deducen, y que son las siguientes:

"a) La anulación parcial de la Sentencia dictada el 31 de octubre de 2018 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso nº 474/2016. En concreto, los Fundamentos Jurídicos Sexto y Séptimo, con las consecuencias en el fallo inherentes a tal anulación.

b) La resolución de las cuestiones planteadas en el Fundamento de Derecho Cuarto del escrito de demanda presentado en el recurso contencioso-administrativo nº 474/2016 mediante la declaración de no ser conforme a derecho y, en consecuencia, la anulación parcial del Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Murcia, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, en lo que se refiere a la determinación de la base imponible de dicho periodo por considerar que no se puede optar por la imputación temporal de las operaciones con precio aplazado, así como de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de junio de 2016, número de reclamación RG 188/201500, y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, de 28 de abril de 2014, recaída en los expedientes acumulados 30/0038/2012 y 30/00039/2012 que lo confirmaron.

c) La resolución de la cuestión planteada en el Fundamento de Derecho Quinto del escrito de demanda presentado en el recurso contencioso-administrativo nº 474/2016, mediante la declaración de no ser conforme a derecho y, en consecuencia, la anulación total del Acuerdo sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Murcia por el que se impone una sanción de 199.284,76 euros, así como de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de junio de 2016, número de reclamación RG 188/201500, y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, de 28 de abril de 2014, recaída en los expedientes acumulados 30/0038/2012 y 30/00039/2012 que lo confirmaron".

3. El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 3 de octubre de 2019 en el que concluye que:

"Respecto de la pretensión deducida de contrario consideramos, por las razones expuestas en el presente escrito de oposición, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

Y en relación con la cuestión doctrinal que se plantea en el Auto de admisión, defendemos que 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 obligan 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 22 de septiembre de 2020.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

El 7 de marzo de 2011 se iniciaron actuaciones inspectoras a la entidad recurrente, referidas al IS, ejercicio 2006. La regularización practicada en el acuerdo de liquidación se fundamentó en que las operaciones realizadas por la entidad y comprobadas por la Inspección debían ser calificadas como propias de la actividad económica de promoción inmobiliaria. Por ello, se estimó improcedente la aplicación del régimen especial de sociedades patrimoniales regulado en el TRLIS, del que disfrutó en dicho ejercicio.

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 realizada por la entidad.

Y ello por estas razones:

a) La sociedad había efectuado en 2006 una cesión inmobiliaria que reveló plusvalías sometidas a tributación. Como se acaba de decir, la sociedad tributó en régimen de sociedades patrimoniales en el ejercicio 2006, y, por tanto, calificó y cuantificó la ganancia patrimonial resultante de la operación de acuerdo con la normativa del IRPF, en virtud de la remisión contenida en el artículo 61.3 del TRLIS)-. En particular, tributó según el criterio de devengo, sin ejercitar la opción del criterio de cobro establecida en el artículo 14.2.d) del TRLIRPF.

b) La inspección consideró que las operaciones anteriores eran consecuencia directa del desarrollo urbanístico y promoción inmobiliaria desarrollados por la entidad;

c) que la sociedad no debía tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales sino por el régimen general del impuesto sobre sociedades, dado que no se cumple el requisito previsto en el artículo 61.1 a) del TRLIS.

y d) que no procedía la aplicación del criterio del cobro previsto en el del artículo 19.4 TRLIS para las operaciones a plazo o con precio aplazado, pues no hizo uso de la posibilidad de optar por aplicar la regla de imputación de la renta obtenida proporcionalmente a los cobros en el régimen especial de sociedades patrimoniales, dado que pudiendo haber optado por él en virtud del artículo 14.d) del TRLIRPF no lo hizo cuando presentó su declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

También se Inició expediente sancionador por entender que la conducta de la obligada tributaria podría ser constitutiva de infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, que concluyó con la imposición de una sanción por importe de 199.284,76 euros, por la comisión de una infracción muy grave.

Tras las reclamaciones y recursos pertinentes nos hallamos ante el presente recurso de casación en el que exclusivamente se suscita la siguiente cuestión con interés casacional: "Determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, y provocado un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable -aquí, un cambio en los criterios de imputación temporal de rentas-, el artículo 119.3 de la LGT obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley para el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora", y, en consonancia con ello se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: "el artículo 119.3 LGT, el artículo 14 del Texto refundido de la LIRPF (actual artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF); 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)".

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

La demandante preparó recurso de casación, mediante escrito de 8 de enero de 2019, contra la sentencia dictada el 31 de octubre de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la

Audiencia Nacional, en el recurso nº 474/2016, en relación con acuerdos de liquidación y sanción por el Impuesto sobre Sociedades ["IS"], ejercicio 2006, por cuantía global de 884.229,32 euros.

Las normas que considera infringidas son, por un lado, el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y el artículo 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"], en relación con 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 (BOE de 10 de marzo) ["TRLIRPF"] y, por otro, los artículos 183 y 210 de la LGT, así como el artículo 24 de la Constitución Española ["CE"]. En consonancia con ello, en su escrito de interposición, fechado el día 26 de junio de 2019, estructura sus alegaciones, de manera diferente, en torno a esos dos conjuntos de normas infringidas. Sucede, como ya se dicho en los antecedentes y el fundamento anterior, que el auto de admisión se circunscribe a la infracción del artículo 119.3 de la LGT, del artículo 19.4 del TRLIS y del artículo 14 del TRLIRPF.

Ello nos lleva, a dejar fuera las alegaciones realizadas por la demandante en relación con la sanción y, asimismo, la oposición a las mismas expresada por el Abogado del Estado, ésta con carácter subsidiario, puesto que previamente había manifestado que no procedía que esa cuestión fuera objeto de debate en el seno del presente recurso de casación, dados los términos del citado Auto de admisión.

Acotado, pues, el objeto que interesa de las alegaciones formuladas, procedemos a sintetizar las contenidas en el escrito presentado el 26 de junio de 2019 por la demandante.

Esta comienza señalando que la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT en Murcia desarrolló actuaciones inspectoras frente a INVERSIONES CONJUNTAS por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006. Ese procedimiento inspector finalizó mediante acuerdo de liquidación que regularizaba su situación tributaria por dos motivos: (i) por una parte negaba la aplicación del régimen especial de sociedades patrimoniales y (ii) por otra aumentaba la base imponible autoliquidada al considerar que en una concreta operación inmobiliaria el importe percibido por la venta era superior al declarado (simulación relativa), conclusión que descansa en una prueba de presunciones.

Por lo que se refiere a la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales en el ejercicio 2006 -primero de los conceptos regularizados-, INVERSIONES CONJUNTAS, defendió, en primer lugar, la aplicación de dicho régimen especial -en contra del criterio de la inspección- y, en segundo lugar, con carácter subsidiario -caso de confirmarse la aplicación del régimen general del Impuesto sobre Sociedades que al aplicar la Inspección en su liquidación el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, en lugar del especial de sociedades patrimoniales declarado (que remitía a la Ley del IRPF) no resultaba procedente imputar toda la base imponible al ejercicio 2006, por aplicación del criterio del devengo, porque debía darse al obligado tributario la posibilidad de optar por el diferimiento de la imputación de dicha base imponible en función de los cobros, por aplicación de la regla de imputación para las operaciones con precio aplazado a una operación de permuta inmobiliaria (entrega de suelo a cambio de obra futura) llevada a cabo durante el ejercicio 2006.

Y ello con independencia de que en la declaración-autoliquidación el obligado tributario hubiera optado por el devengo, imputando al ejercicio 2006 toda la base imponible declarada por la operación, en atención a la modificación sustancial del régimen de tributación aplicable (régimen general frente al especial de sociedades patrimoniales) que la regularización practicada implicaba.

En opinión de INVERSIONES CONJUNTAS, no habiéndose cuestionado en ningún momento que la permuta inmobiliaria inspeccionada constituía una operación a plazos o con precio aplazado, sólo procedía integrar en la base imponible del ejercicio 2006 la parte proporcional de la renta obtenida correspondiente al cobro efectuado en dicho ejercicio, de conformidad con la regla general de imputación temporal establecida en el artículo 19.4 del TRLIS .

La Inspección rechazó la aplicación de esta regla de imputación temporal e integró en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 la totalidad de la renta ya que, a juicio de ésta, al autoliquidar el Impuesto bajo el régimen especial de sociedades patrimoniales e incluir en la base imponible todo del beneficio derivado de la transmisión, se había optado por la aplicación del criterio del devengo (artículo 14.1 del TRLIRPF), opción que -a juicio de la Inspección- no podía ser modificada a posteriori, en la liquidación resultante de un procedimiento de inspección, porque lo impediría el artículo 119.3 de la LGT.

Recuerda INVERSIONES CONJUNTAS que en sede judicial cuestionó el criterio administrativo, denunciando, en el fundamento de derecho cuarto de la demanda, la infracción de los artículos 119.3 de la LGT, 19.4 del TRLIS y 14 del TRLIRPF para acabar solicitando la nulidad de la liquidación tributaria por dicho motivo; pretensión anulatoria que ha sido desestimada por la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en la Sentencia ahora recurrida en casación que, en su Fundamento de Derecho Sexto, acoge la tesis administrativa argumentando que: "la recurrente imputó la totalidad de la renta derivada de la imputación al ejercicio 2006, habiendo elegido la actora, a través de la correspondiente opción, sin que después pueda cambiarla. La posibilidad de optar por aplicar la regla de imputación de la renta obtenida proporcionalmente a los cobros en el régimen de sociedades patrimoniales, la pudo ejercitar en virtud del artículo 14.d) del TRLIRPF y, sin embargo, optó por integrar la totalidad de la renta en el ejercicio 2006".

Desde la perspectiva de INVERSIONES CONJUNTAS, la limitación del artículo 119.3 de la LGT opera, con carácter general, cuando el obligado tributario, en unas determinadas circunstancias y ante las distintas alternativas que contempla el régimen tributario aplicado, opta (tras su valoración) por una de ellas, opción que no puede ser modificada con posterioridad -salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración-. Ahora bien, cuando opera una modificación sustancial en el marco normativo-tributario aplicable como consecuencia de una regularización tributaria, dicho cambio altera los presupuestos que condicionan la decisión tomada en el momento de la declaración, hasta el punto de viciar el consentimiento otorgado.

A la misma conclusión, sostiene INVERSIONES CONJUNTAS, ha llegado esta Sala 3ª, Sección 2ª, del TS en su sentencia de 22 de noviembre de 2017 (rec. 3654/2016) respecto de un cambio en las bases imponibles negativas compensables, atendiendo a que "la interpretación del artículo 119.3 de la LGT 2003 debe cohererse con el principio de íntegra regularización que rige en las actuaciones inspectoras" a consecuencia del cual se "impone que la regularización plasmada en la liquidación litigiosa debe conllevar para el contribuyente al que va dirigida (la entidad recurrente) todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria que para él resulta de dicha liquidación practicada como consecuencia de una actividad inspectora" (FJ 6º).

Señala la demandante que, en el presente caso, partiendo de la premisa de que era de aplicación la Ley del IRPF, optó por el criterio del devengo, que en dicho impuesto era el criterio general, el que se aplicaba por defecto si el sujeto pasivo no manifestaba nada. Pero si la liquidación que la Inspección practica se lleva a cabo por aplicación de un régimen jurídico distinto, como el general del Impuesto sobre Sociedades, que inevitablemente altera sustancialmente las premisas que sustentaban la opción elegida por el sujeto pasivo en su declaración, han de reconocerse al sujeto pasivo todos los derechos inherentes a la nueva situación tributaria resultante de la regularización practicada, que también incluye la posibilidad de optar entre el devengo o el cobro, pero bajo condiciones diferentes a las del IRPF en que se declaró, razón por la cual, apostilla, no estamos ante una "rectificación" de la opción inicial, sino ante el ejercicio, por primera vez, de un derecho que la Ley del Impuesto sobre Sociedades reconoce al contribuyente.

Añade a todo ello, que el criterio de imputación temporal que, por defecto, establecía la normativa del IRPF para las operaciones a plazo (artículo 14 del TRLIRPF, aplicable al régimen de sociedades patrimoniales) es el del devengo, que fue el que el obligado tributario aplicó en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del año 2006, por lo que cabe interpretar que entonces no ejercitó opción alguna. Aclara, acto seguido, que, sin embargo, en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (19.4 del TRLIS) que la Inspección aplica, el criterio que se aplica por defecto es el diferimiento en función del cobro, por lo que el mantenimiento del régimen general en este impuesto llevaría igualmente al cambio de criterio solicitado.

Por todo ello, afirma, la sentencia impugnada infringe el artículo 119.3 de la LGT y el artículo 19.4 del TRLIS en relación con el artículo 14 del TRLIRPF, pues el hecho de que INVERSIONES CONJUNTAS, al presentar su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 bajo el régimen de tributación especial de sociedades patrimoniales (una vez determinada la base imponible de conformidad con las previsiones del TRLIRPF, tal y como establece el artículo 61.3 del TRLIS), aplicase la regla general de imputación prevista en el artículo 14.1 del TRLIRPF -en lugar de la regla especial contenida en el artículo 14.2 d) de dicho cuerpo normativo- no constituye impedimento alguno para que, si en el seno de las actuaciones de comprobación, la inspección concluye que el régimen de sociedades patrimoniales no resulta de aplicación y se regulariza la situación tributaria -modificando con ello el régimen sustantivo de tributación-, pueda aplicarse entonces la regla general de imputación temporal prevista en el artículo 19.4 del TRLIS -tal y como se solicitó en sede de Inspección-, sin que quepa oponer la prohibición de rectificar prevista en el artículo 119.3 de la LGT.

El recurrente sostiene que la norma vendría a distinguir, a efectos de aplicar el artículo 119.3 LGT, los supuestos 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 ello conlleva que no se haya podido producir la valoración inherente a la elección entre las alternativas otorgadas por la nueva regulación aplicable por consecuencia de la regularización. Esa modificación sustancial altera los presupuestos de la decisión inicialmente adoptada hasta el punto de que, desde su perspectiva se produce un vicio del consentimiento.

La réplica del Abogado del Estado se articula en el escrito de oposición presentado el 3 de octubre de 2019.

Al respecto, aduce que el fundamento para permitir o no la modificación de la opción, en definitiva, el fundamento del artículo 119.3 LGT, no es otro que el principio de buena fe, concretamente, la doctrina de los actos propios, de manera que 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. Se apoya para sostener ese argumento en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 noviembre 2012 la sentencia del Tribunal Supremo de 2 noviembre (rec. cas. 2966/2009) que cita otra anterior de 6 de febrero de 2012 (recurso de casación 1928/2008).

En el presente caso, el recurrente aplicó el régimen de sociedades patrimoniales, en cuya regulación estaba prevista la facultad de optar por el criterio de caja, si bien, en defecto de opción, se aplicaría el criterio del devengo [art. 14.2.d) TRLIRPF].

INVERSIONES CONJUNTAS, pues, tuvo la ocasión de ejercitar la opción en un sentido idéntico al que ahora reclama, con posibilidad de prever los efectos futuros del impago o del incumplimiento del contrato de permuta, de manera que la opción, adoptada con plena conciencia de los efectos, vincula a la recurrente, pues constituye un auténtico acto propio y produce todos sus efectos, aunque haya de tributar ahora por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

El argumento consistente en que el nuevo régimen de tributación, al que debió acogerse conforme a la sentencia recurrida, establece como regla general el criterio de caja en las operaciones aplazadas y, por tanto, que a opción por el devengo debe ser expresa, es insuficiente para desvirtuar la existencia de una opción anterior.

La Abogacía del Estado sale al paso de la aplicación al caso de nuestra STS 22 de noviembre de 2017, (rec. cas. 2654/2016), puesto 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 posible incumplimiento del contrato, esto es, las consecuencias del impago del precio aplazado. Desde esta perspectiva, la negativa a la modificación de la opción no tendría incidencia sobre la posibilidad de una regularización íntegra.

Además, recuerda, el recurrente pudo optar entre que se aplicara a la operación el criterio del devengo o el criterio de caja y optó, tácitamente, por el criterio del devengo. La sujeción de la operación al régimen general del Impuesto sobre Sociedades no constituye motivo suficiente para alterar la opción.

Por ello, incluso si, a efectos dialecticos, se aceptara la aplicación del principio de regularización íntegra habría que decir que la regularización no confiere al interesado un derecho nuevo, ya que el derecho a optar estaba a su disposición con anterioridad.

Rechaza, por lo demás, el argumento del recurrente consistente en que, en las condiciones concurrentes, no ejercitó opción alguna, puesto que, si el artículo 14 TRLIRPF le confería dos posibilidades, resulta claro que optó por una de ellas, aunque fuera la que se aplicaba por defecto. Lo contrario solamente podría admitirse si el recurrente hubiera acreditado un desconocimiento absoluto y debidamente justificado de la posibilidad que le ofrecía dicho artículo 14, lo que no es el caso.

Concluye la Abogacía del Estado, en relación con la cuestión con interés casacional que, 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 obligan a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente

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

Recientemente, ha recaído sentencia, fechada el 15 de octubre, en el recurso 6189/2017, que es muy similar y que, por razones de seguridad jurídica nos conduce a aplicar, por unidad de doctrina, el mismo criterio, si bien, anticipamos ya, no van a conducir, en este caso, a estimar las pretensiones de la demandante.

Recogemos a continuación lo que en ella se dice, con alguna pequeña modificación en la redacción para adaptarla a las concretas circunstancias del caso.

Pues bien, en dicha sentencia se dice:

"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".

Como se recordará, durante los años 2004 y 2005, INVERSIONES CONJUNTAS tributó por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, en 2006 cambió de criterio y tributó por el régimen especial de sociedades patrimoniales.

Pues bien, procede seguir remitiéndonos a lo que en nuestra reciente sentencia dijimos:

"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 [INVERSIONES CONJUNTAS] 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 [INVERSIONES CONJUNTAS] 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 [INVERSIONES CONJUNTAS] 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.

Sucedo, 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 [INVERSIONES CONJUNTAS] 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 que "la regularización plasmada en la liquidación litigiosa debe conllevar para el contribuyente al que va dirigida (la entidad recurrente) todos los derechos que son inherentes a la nueva situación tributaria que para él resulta de dicha liquidación practicada como consecuencia de una actividad inspectora" [Sentencia 17686, de 22 de noviembre (recurso de casación 2654/2016)]"

Llegados a este punto, interesa destacar que en el recurso 6189/2017, en el que ha recaído sentencia fechada el pasado 15 de octubre, en el acta en el que se documentaron las actuaciones inspectoras se había dejado constancia de que no existían indicios de la comisión de infracciones tributarias y, por ello, no se incoó ningún procedimiento sancionador. Por tanto, el proceder del contribuyente no reveló un comportamiento culpable. Su actuación habría estado presidida por la buena fe subjetiva.

En cambio, en la presente ocasión, en el acta de disconformidad se refleja que sí hay indicios de la comisión de una infracción muy grave. Como ya sabemos, tales indicios se tradujeron en la incoación del procedimiento sancionador correspondiente y en la imposición de la sanción correspondiente.

Por tanto, nos hallamos ante un supuesto diferente; en la medida en que la situación de ambos contribuyentes no es comparable. INVERSIONES CONJUNTAS se ha conducido de modo culpable, ha utilizado medios fraudulentos para poder tributar por el régimen de sociedades patrimoniales que, a la postre, no le correspondía por no reunir los requisitos. Esa diferencia tendrá su reflejo en el fundamento siguiente.

La respuesta a la cuestión con interés casacional, como es natural, es la expresada en el recurso 6189/207, que no es otra 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

Por todas las razones expuestas, procede declarar no haber lugar al recurso y, por tanto, confirmar la sentencia impugnada y los actos recurridos por ser ajustados a derecho, puesto que como hemos dicho, en este caso, no es ya que no se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias, sino que se ha considerado acreditada la comisión de una infracción muy grave, con lo cual, no se cumplen los criterios interpretativos expresados en el fundamento de derecho anterior.

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.

FALLO

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) No ha lugar al recurso de casación 327/2019 interpuesto por INVERSIONES CONJUNTAS, S.L., contra la sentencia dictada el 31 de octubre de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso contencioso administrativo núm. 474/2016, sentencia que se confirma por ser ajustada a derecho, y consiguientemente también se confirman los actos recurridos.

3º) 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 D^a. 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.