

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084165

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)

Sentencia 134/2021, de 25 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6/2021

SUMARIO:

Procedimiento de gestión tributaria. Declaración tributaria. Ejercicio de opciones. IS. Compensación de bases imponible negativas. Presentación extemporánea de la autoliquidación. Una interpretación literal del art. 119.3 LGT lleva a concluir que cualquier modificación del ejercicio de una opción debe realizarse en el período reglamentario de declaración, por lo que si no se presenta en plazo no puede modificarse la opción. La compensación de las bases negativas es una opción a todos los efectos [Vid STSJ de Castilla y León de 16 de diciembre de 2019, recurso n.º 105/2019, (NFJ077606)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 29 y 119.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 26 y 124.

PONENTE:

Doña María Concepción García Vicario.

T.S.J.CASTILLA Y LEON CON/AD SEC.2

BURGOS

SENTENCIA : 00134/2021

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCION 2ª

Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario

SENTENCIA

Sentencia Nº : 134/2021

Fecha Sentencia : 25/06/2021

TRIBUTARIA

Recurso Nº : 6/2021

Ponente Dª. Concepción García Vicario

Letrado de la Administración de Justicia: Sr. Ruiz Huidobro

Ilmos. Sres.:

Dª. Concepción García Vicario

D^a. M. Begoña González García
D. Alejandro Valentín Sastre

En la Ciudad de Burgos a veinticinco de junio de dos mil veintiuno.

En el recurso contencioso administrativo número 6/2021 interpuesto por la mercantil GABINETE PERICIAL MIRANDA S.L. representada por el Procurador Don Álvaro B. Gutiérrez Moliner y defendido por el Letrado Don Diego Quintanilla López Tafall, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 30 de octubre de 2020, desestimando la reclamación económico-administrativa N.º 09/00469/2020 formulada por la recurrente contra el Acuerdo de liquidación provisional practicada por el concepto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, que determina una cantidad a ingresar de 3.742,06 €, de los cuales 3.249,34 corresponden a la cuota del impuesto y 492,72 a los intereses de demora; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado en virtud de la representación que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 13 de enero de 2021.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 2 de marzo de 2021 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte sentencia "... estimando íntegramente el presente recurso, anulando la resolución de la Sala Desconcentrada de Burgos del Tribunal Económico-Administrativo de Castilla y León de fecha 30/10/2020, y reconociendo la compensación de bases imponibles negativas como el ejercicio de un derecho, y no de una opción."

Segundo.

Se confirió traslado de la demanda por término legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 6 de abril de 2021 oponiéndose al recurso solicitando la desestimación del mismo basándose en los fundamentos jurídicos que aduce.

Tercero.

Una vez dictado Decreto de fijación de cuantía, no habiéndose solicitado el recibimiento del recurso a prueba, y no habiendo solicitado las partes la celebración de vista o presentación de conclusiones escritas, quedaron los autos pendientes de señalamiento de día para Votación y Fallo, para cuando por orden de declaración de conclusos correspondiese, habiéndose señalado el día 24 de junio de 2021 para votación y fallo, lo que se efectuó.

En la tramitación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo Ponente la Ilma. Sra. D^a. M^a Concepción García Vicario, Presidenta de la Sala y Sección, quien expresa el parecer del Tribunal.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero. Resolución impugnada.

Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 30 de octubre de 2020, desestimando la reclamación económico-administrativa N.º 09/00469/2020 formulada por la recurrente contra el Acuerdo de liquidación provisional practicada por el concepto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, que determina una cantidad a ingresar de 3.742,06 €, de los cuales 3.249,34 corresponden a la cuota del impuesto y 492,72 a los intereses de demora.

La Administración Tributaria tras constatar que la declaración del Impuesto había sido presentada fuera de plazo, consideró que se había declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, al entender que, presentada extemporáneamente la declaración, no podía ya optarse por la compensación, procediendo así a la modificación de la base imponible declarada.

El TEAR con base en una resolución del TEAC de 14-5-2019, que reitera el criterio de la resolución de 4-04-2017 y de 09-04-2019, confirma tal decisión, argumentando que esa es la interpretación que se deduce de la literalidad del artículo 119.3 de la LGT, puesto que cualquier modificación respecto del ejercicio de una opción se ha de realizar dentro del periodo reglamentario de declaración, por lo que, en el supuesto de que la declaración no se presente en plazo, si no puede modificarse la opción, tampoco cabe entender que pueda ejercitarse la misma, procediendo por ello desestimar las pretensiones de la reclamante, confirmando el Acuerdo impugnado.

Segundo. *Posiciones de las partes.*

Discrepa la parte recurrente de tal decisión, invocando el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades y la indebida restricción de su ejercicio por parte de la Administración, ya que de la regulación legal de la compensación de las bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades, como es el artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se establece que las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores "podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes".

Sostiene que de la doctrina administrativa limitativa del ejercicio del derecho por el TEAC en su Resolución (00-01510-2013) de 4 de abril de 2017, del Auto de admisión del Tribunal Supremo y de la doctrina de diferentes TSJ contraria al criterio del mismo, recordando que el Tribunal Supremo, mediante Auto de fecha 13 de noviembre de 2020, ha admitido a trámite el Recurso de Casación interpuesto por la Abogacía del Estado frente a la sentencia de fecha 14 de mayo de 2020 de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, así como en base a las sentencias que se citan en la demanda, como la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre del 2020 y también la del TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 25 de mayo del 2020 reiterando el criterio de su sentencia anterior del 23 de enero del 2015, así como la sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de mayo del 2020 y de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Cataluña de 19 de junio del 2020, resulta que los Fallos mencionados son muestra de la reacción que ha provocado en los Tribunales Superiores de Justicia, la rígida aplicación por la Administración Tributaria del criterio del TEAC en su resolución de 4 de abril del 2017.

Tales pretensiones son rebatidas puntual y detalladamente de contrario, interesando la desestimando del recurso, alegando que debe partirse de lo dispuesto en el artículo 26.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades y que atendiendo a dicho precepto debe distinguirse entre la configuración de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por el sujeto pasivo y su ejercicio, de lo que se deduce que una vez nacida la potestad de compensación de bases negativas, la efectividad de su ejercicio para el cálculo de la base, es una opción tributaria sujeta a las prescripciones legales, entre ellas la establecida en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria y que en caso de no presentación de la declaración, son dos los argumentos que permiten considerar precluido el plazo para el ejercicio de la opción, por un lado la literalidad del artículo 119.3 y por otro como dice el TEAC, el hecho de que sí se permitiese el ejercicio de la opción, con la presentación de una declaración extemporánea, se permitiría más al no declarante que al declarante en plazo que podría modificar la opción solo hasta expirado el plazo, siendo esto lo que razona la resolución del TEAC de 4 de abril del 2017, criterio que ha sido seguido en su resolución de 14 de mayo del 2019 y por la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante 2496/18 siendo igualmente el criterio de esta Sala en la sentencia de 16 de diciembre de 2019 dictada en el recurso 105/2019, así como en la sentencia del TSJ de Galicia de 22 y 30 de enero del 2020 y del TSJ de Madrid en sentencia de 15 de diciembre del 2015, por lo que no puede más que concluirse de todo ello que si la rectificación del ejercicio de una opción tributaria solo puede realizarse dentro del plazo de reglamentario, como claramente dispone el artículo 119.3 de la LGT, la opción misma solo puede ejercitarse en dicho plazo, pues admitir lo contrario vendría a situar en mejor posición a quien no cumplen plazos sus obligaciones tributarias, frente a quien las cumple, quedando limitado su ejercicio al plazo correcto de cumplimiento, añadiendo que sobre el artículo 119.3 aunque no con relación a la compensación de bases, sí se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencias de 18 de mayo de 2020, siendo el criterio plenamente trasladable al caso que nos ocupa, por todo lo cual se termina solicitando la desestimación del recurso.

Tercero. *Hechos de los que trae causa la resolución impugnada.*

A los efectos de resolver el presente recurso deben de destacarse los siguientes hechos que resultan del propio expediente de gestión que ha sido remitido.

1.- Con fecha 29 de agosto de 2016 la demandante presentó declaración liquidación por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2015, de la que resultaba una cantidad a ingresar/devolver de 0 €. En dicha declaración la actora se aplicaba una compensación de bases imponibles negativas procedentes de periodos anteriores por importe de 12.997,37 €.

2.- Con fecha 2 de junio de 2020 la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria inició procedimiento de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, con propuesta de liquidación provisional, concediendo a la actora trámite de alegaciones.

Presentada s alegaciones, con fecha 10 de agosto de 2020, se dictó Acuerdo de liquidación provisional, por el citado concepto y periodo, al entenderse que no procedía la compensación de bases imponibles negativas, al haberse presentado la citada declaración fuera de plazo, practicando una liquidación por importe de 3.742,06 € de los cuales 3.249,34 € correspondían a cuota y 492,72 € a intereses de demora.

3.- Disconforme con tal liquidación, se interpuso reclamación económico-administrativa N.º 09/469/2020 que fue desestimada por Resolución del TEAR de 30 de octubre de 2020. A dicha resolución se contrae el presente recurso jurisdiccional.

Cuarto. *Sobre la declaración extemporánea y la posibilidad de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores conforme a lo dispuesto en el art. 119.3 de la LGT.*

Es un hecho no controvertido que la recurrente presentó la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 de forma extemporánea el día 29 de agosto de 2016, venciendo el plazo el día 25 de julio de 2016.

Con ocasión de dicha declaración, la actora optó por compensar bases imponibles negativas que arrastraba de ejercicios precedentes, lo que no fue admitido por la Administración, por considerar que se había declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas de periodos anteriores, pues al haberse presentado fuera de plazo la declaración, no podía ya optarse por la compensación; razón por la que se modificó la base imponible declarada, practicando oportuna liquidación.

La cuestión controvertida es estrictamente jurídica, y se centra en determinar si el hecho de presentar de forma extemporánea la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2015 impidió la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores de acuerdo con lo dispuesto en el art. 119.3 de la LGT.

Sobre esta cuestión y como pone de relieve el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, se ha pronunciado esta Sala en la sentencia dictada en el recurso 105/2019 y lo ha hecho en los siguientes términos que procedemos a reproducir por razones evidentes de seguridad jurídica:

Para resolver tal cuestión, hemos de partir de que la presentación de una autoliquidación por Impuesto de Sociedades, es una obligación tributaria formal conforme al art. 29.2 c) de la LGT en cuanto establece que: 2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención. b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación scal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

Dicha autoliquidación, en el caso del Impuesto sobre Sociedades, conforme al art. 124 LIS, ha de presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo, debiendo significarse que la falta de presentación en plazo y de forma extemporánea, lleva aparejada consecuencias gravosas para quien incumple, tales como sanción y recargos y todo ello sin perjuicio de lo que pueda derivarse como consecuencia de la posible comprobación que pudieran efectuar los órganos tributarios competentes, como aquí aconteció.

A tales efectos, hemos de estar a la regulación que la normativa específica del Impuesto de Sociedades realiza de la compensación de bases imponibles negativas en el art. 26 de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades, que establece que:

1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación. En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.(...)"

Disponiendo por su parte el art. 119.3 LGT que "3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración."

Pues bien, una interpretación literal de tal precepto nos lleva a concluir con el TEAR que, si cualquier modificación respecto del ejercicio de una opción se ha de realizar dentro del periodo reglamentario de declaración, en el supuesto de que la declaración no se presente en plazo, como no puede modificarse la opción, tampoco cabe entender que pueda ejercitarse la misma.

Y es que como señala Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 (RG 06054/2017) remitiéndose a otra anterior de 9 de abril de 2019 (RG 03285/2018) cuyas consideraciones compartimos, lejos de las interpretaciones que puedan hacerse del artículo, el mismo dice lo que dice, y es que el contribuyente del IS puede compensar las BINs que tuviese pendientes de aplicación o puede no compensarlas, con las bases impositivas positivas objeto de liquidación o autoliquidación con los límites previstos, y esto significa que puede elegir por compensarlas o no compensarlas, pudiendo, además, optar el contribuyente en qué período o períodos compensa y en qué cuantía. El artículo con el término "podrán", expresa posibilidad, más concretamente, concreta la posibilidad que tiene el contribuyente de compensar sus BINs provenientes de ejercicios anteriores, es decir, le otorga la opción de hacerlo, opción que debe ser ejercitada al tiempo de presentar su autoliquidación o declaración en el plazo reglamentario. Es evidente que si la modificación del ejercicio de opción sólo puede realizarse dentro del plazo reglamentario, como claramente dispone el artículo 119.3 LGT, la opción misma sólo puede ser ejercitada en dicho plazo, lo contrario vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, permitiéndole ejercitar opciones de manera extemporánea, mientras que quien cumple con sus obligaciones queda limitado a su ejercicio al plazo de su correcto cumplimiento.

En esa Resolución se confirma lo que ha venido siendo criterio doctrinal de ese Tribunal Central, esto es, la posibilidad que la normativa tributaria del IS reconoce al sujeto pasivo de compensar, en un ejercicio, las BINs procedentes de ejercicios anteriores aun no compensadas (o no hacerlo) es una "opción tributaria" a todos los efectos. Y así, la Resolución de ese Tribunal de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013) seguida por el TEAR, lo recogía expresamente, al señalar: Así las cosas, a juicio de este Tribunal, el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases impositivas negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de "opción" antes denido. Y así, la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base impositiva de los ejercicios posteriores, es decir, que opera sobre la base. La Ley reconoce a los sujetos pasivos el derecho a compensar bases impositivas negativas de ejercicios anteriores; el ejercicio de dicho derecho es potestativo y no imperativo, debiendo ser el sujeto pasivo el que decida, dentro de los límites legales establecidos para ello, si ejercita o no su derecho a la compensación, así como el importe de la misma. Además se trata de una opción que se ejercita "con la presentación de una declaración", que es la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por lo que la elección respecto de la compensación o no y, en caso afirmativo, de la cuantía de la misma, debe considerarse una opción tributaria que se ejercita mediante la presentación de una declaración y, en consecuencia, que cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el artículo 119.3 LGT anteriormente transcrito, por lo que las alegaciones vertidas por la recurrente con relación a tales extremos han de decaer.

Así las cosas, y sin perjuicio de existir diversas posibilidades, en los supuestos en que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello. En estos casos, coincide esta Sala con el TEAC en considerar que con el incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del período reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho período reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores, pues lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.

Consecuentemente, como señala la Resolución del TEAC de 14 de mayo de 2019, asumiendo la previa de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013), la no presentación en plazo de la autoliquidación debe tratarse, a estos efectos, como haber optado por no compensarse, en ese ejercicio, las BINs que tenía disponibles y, lógicamente, al estar expirado el plazo reglamentario de declaración, es ésta ya una opción inalterable para el obligado tributario (a salvo de que puedan resultar nuevas BINs de ejercicios anteriores como consecuencia de regularizaciones tributarias en los términos recogidas en su Resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015).

Expresándolo lo, en otros términos, el no presentar en plazo su autoliquidación, en cuanto a la aplicación de BINs al ejercicio, lleva a entender que diere su compensación, pues de otra manera, no sólo habría que entender que sí van a compensarse las BINs, sino también qué importe se va a compensar, esto es, si se va agotar el importe de las BINs pendientes o no se va a agotar.

En definitiva, siendo la compensación de BINs una opción tributaria, ésta sólo puede ser ejercitada en plazo, y fuera de él, únicamente en supuestos excepcionales que supongan que, en términos expresados en la Resolución de 16 de enero de 2019, las condiciones existentes al tiempo de finalizar el plazo reglamentario de declaración hubieran cambiado respecto a las BINs existentes; supuesto éste que no concurre en el presente caso, por lo que las alegaciones formuladas por el actor con relación a la reformulación del improvisado criterio del TEAC, necesariamente han de decaer.

Y llegados a este punto, hemos de significar que también es criterio del Tribunal Central que la no presentación de la declaración o autoliquidación en la que debe ejercerse la opción de compensar unas BINs en el plazo señalado para ello equivale a haber optado por no realizar tal compensación, siendo esta decisión ya inalterable al no restar plazo para la presentación de la referida declaración o autoliquidación. Así, cuando la cuota

tributaria se pone de manifiesto tras el incumplimiento del obligado tributario (puesto que presentar extemporáneamente una declaración es incumplir con una obligación tributaria formal) éste ya ha perdido la oportunidad de hacer valer, como reza el artículo 119.3 LGT, " Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración" y este Tribunal entiende que la correcta declaración es aquella que es realizada en el plazo legalmente previsto al efecto. Sic, continúa el precepto: (las opciones) "no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración". Es decir, una opción sólo puede ejercitarse en plazo reglamentario, porque sólo en ese plazo se podría modificar, o lo que es lo mismo, cualquier manifestación en referencia a una opción sólo tendrá efectos frente a la Administración si se realiza en el plazo de cumplimiento voluntario o reglamentario.

Dicho criterio, por lo demás, es compartido por la Dirección General de Tributos recogido en su Contestación a la Consulta Vinculante V2496/2018, de 17 de septiembre, en la que el Centro directivo expone que, a su juicio, el hecho de no presentar la autoliquidación correspondiente a un ejercicio concreto del IS en el plazo regulado en el art. 124 LIS implica que la sociedad no ejercitó el derecho a compensar BIN's de ejercicios anteriores que tuviera disponibles, optando con ello por su total diferimiento, no siendo posible rectificar esta opción a través de la presentación de una autoliquidación extemporánea.

Lo hasta ahora expuesto, necesariamente conlleva la desestimación del recurso, sin que sea admisible entender que estamos ante una sanción de facto, como apunta la recurrente, pues la falta de presentación en plazo de la correspondiente autoliquidación, haciéndolo de forma extemporánea, lleva aparejada consecuencias gravosas para el obligado tributario que incumple, las cuales pueden ir desde la sanción prevista en el art. 198 LGT - para el caso de que no se derive de ello perjuicio económico para la Hacienda Pública - hasta los recargos por declaración extemporánea previstos en el art. 27 LGT, sin perjuicio, obviamente, de lo que se derive, en términos de regularización, de la posible comprobación que pudieran efectuar los órganos tributarios competentes, como aquí aconteció en los términos reflejados en el FJ Tercero de la presente resolución.

En último término, no resulta aplicable la jurisprudencia invocada, pues como se ha dicho, entendemos que el ejercicio del derecho de compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores es una opción tributaria a todos los efectos, que se ejercita mediante la presentación de una declaración y, por tanto, que cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el art. 119.3 LGT anteriormente transcrito, como así lo ha entendido esta Sala igualmente en la sentencia dictada en el 16 de diciembre de 2019 en el recurso contencioso administrativo número 105/2019, siendo idéntico el criterio al expuesto en la presente sentencia y al que debemos atenernos por razones de seguridad jurídica y unidad de doctrina, mientras no se pronuncie el Tribunal Supremo en el recurso de casación que ha sido admitido a trámite por Auto de 13 de noviembre de 2020 en el recurso de casación 4300/2020.

Significar, no obstante, que sí lo ha hecho - como apunta el Abogado del Estado - sobre la opción extemporánea cuando expresamente se establece un plazo al efecto, en su sentencia dictada en el recurso de casación 5692/2017, de 18 de mayo de 2020, de la que ha sido Ponente, D. José Antonio Montero Fernández y en la que se argumenta, que:

...

Tampoco es correcto partir de la premisa que ofrece la parte recurrente, en el sentido de que el ejercicio de la opción es un mero requisito formal, cuya inobservancia no puede dar lugar a la pérdida del derecho a tributar en el régimen especial, al cumplir todos los requisitos materiales al efecto. No siendo, pues, un mero requisito formal decae el apoyo jurisprudencial que pretende la parte recurrente encontrar en sentencias de este Tribunal, en las que efectivamente se vino a incumplir un mero requisito formal y sus consecuencias, que no es el caso. En este asunto, el ejercicio de la opción no es requisito formal como tal cuya concurrencia se exige a los efectos de obtener un beneficio fiscal, sino que el ejercicio de la opción constituye la imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles, lo cual posee contenido material con sustantividad propia, es el contribuyente el que debe materializar la opción manifestando tácita o expresamente por cuál se decanta al hacerlo por una u otra no cumple requisito formal alguno, sino que simplemente hace efectiva su elección entre las alternativas posibles delimitadas legalmente con anterioridad.

En el caso que nos ocupa, como se ha dicho y resulta sin duda del iter normativo, correctamente delimitado en la sentencia de instancia, la opción que se le ofrecía al contribuyente era el régimen general o el especial, para optar por el régimen especial debía realizar al efecto una declaración en un plazo determinado, siendo la alternativa, de no hacer la declaración o no hacerla en plazo, optar por el régimen general. Por tanto, cuando presentó extemporáneamente la declaración optando por el régimen especial, modelo 149, su opción por el régimen general ya se había hecho efectiva con el mero transcurso del plazo, por lo que no resultaba correcta declarar, modelo 150, ya por el régimen especial como hizo al mismo tiempo que presentaba el modelo 149, pues pasado el plazo cabe identificar una clara manifestación tácita de voluntad en el ejercicio de la opción a favor del régimen general.

El art. 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.

...

En atención a tales argumentos, con las consecuencias jurídicas precedentemente descritas, procedente será desestimar el recurso interpuesto.

Quinto. Costas procesales.

De conformidad con lo establecido el artículo 139.1 de la L.J.C.A. tratándose de una cuestión jurídica que presenta serias dudas de derecho tal y como se ha venido razonando, entendemos que no procede hacer pronunciamiento alguno respecto de las costas procesales originadas en el presente recurso.

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

FALLO

Desestimar el recurso contencioso administrativo 6/2021 interpuesto por la mercantil GABINETE PERICIAL MIRANDA S.L. representada por el Procurador Don Álvaro B. Gutiérrez Moliner y defendido por el Letrado Don Diego Quintanilla López Tafall, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 30 de octubre de 2020, desestimando la reclamación económico-administrativa N.º 09/00469/2020, ya reseñada en el encabezamiento de esta sentencia, y en consecuencia, procede declarar que la resolución impugnada es conforme a derecho; y todo ello sin hacer especial imposición de costas

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.