

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089268

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de marzo de 2023

Sala 1.^a

R.G. 3890/2022

SUMARIO:

IRPF. Tributación familiar. Tributación individual. Tributación conjunta. Irrevocabilidad de la opción. Cláusula «rebus sic stantibus». Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La controversia planteada consiste en determinar si resulta o no factible la rectificación de las autoliquidaciones por el IRPF presentadas por la interesada y su cónyuge de manera individual con objeto de tributar conjuntamente, por ser esta última alternativa menos gravosa, cuando con posterioridad al vencimiento del plazo de presentación de aquéllas sobreviene una circunstancia como es el reconocimiento al cónyuge de un grado de discapacidad superior al 65% con efectos retroactivos respecto de los ejercicios autoliquidados. Lo que subyace en el fondo de la controversia es, por tanto, si puede o no modificarse la opción ejercida sobre el tipo de tributación -individual o conjunta- cuando, una vez vencido el plazo reglamentario de presentación de la declaración, sobreviene una circunstancia con efecto retroactivo que hace menos gravosa la opción no elegida inicialmente.

Pues bien, el tenor literal del art. 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT) permite concluir sin dificultad que este precepto establece como regla general la irrevocabilidad de las opciones una vez vencido el período reglamentario de presentación de la declaración en que se ejercitaron. En particular, la opción por la tributación conjunta/individual en el IRPF para un período impositivo no puede, como regla general, ser modificada respecto de dicho período una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración, por virtud del art. 83.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). Tal regla general tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes.

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha reconocido en diversas sentencias excepciones a dicha regla general de irrevocabilidad de las opciones cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecte a los principios de justicia tributaria y capacidad económica y siempre que el obligado tributario haya actuado de buena fe, esto es, no existan indicios de la comisión de infracción tributaria. Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula «rebus sic stantibus», de manera que la Administración está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por la alternativa que, en su criterio, le fuera más favorable.

En el caso particular de la opción por la tributación conjunta/individual en el IRPF, los Tribunales Superiores de Justicia y el Tribunal Central han reconocido la posibilidad de rectificar la opción inicialmente ejercitada, una vez finalizado el plazo reglamentario de presentación de la declaración, cuando esa rectificación obedece a un error material o a un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración siempre que, en uno y otro caso, no sean imputables al obligado tributario. Dicho con otras palabras, al tratarse de una opción voluntaria, para existir como tal es necesario que la voluntad no se encuentre viciada por circunstancias no imputables a los propios interesados. Es decir, la rectificación será posible cuando ha existido un vicio de la voluntad en el momento de ejercer la opción por circunstancias no imputables al obligado tributario.

En virtud de lo expuesto y centrándonos en el caso aquí examinado no cabe duda de que cuando al cónyuge de la interesada se le notificó por resolución de marzo de 2020 el reconocimiento del grado de discapacidad del 67% con efectos desde el 28/12/2017, se modificaron sustancialmente las circunstancias que llevaron a ambos al ejercicio de la opción por la tributación individual respecto de sus autoliquidaciones por los ejercicios 2017 y 2018. El reconocimiento con efecto retroactivo del grado de discapacidad del 67% al cónyuge del obligado tributario pone de manifiesto un vicio de la voluntad, en el momento de ejercer la opción, por circunstancias sobrevenidas no imputables a los interesados, razón por la cual debió reconocerse la rectificación de la opción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 119 y 120.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 7 y 83.
Ley 18/1991 (Ley IRPF), arts. 86 y 92.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 14.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 25 de noviembre de 2021, recaída en la reclamación nº 33/00424/2021 y acumulada 33/01509/2021, interpuesta contra acuerdo desestimatorio de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2017 y 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Doña F presentó el 26/06/2018 su autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2017 en la modalidad de tributación individual, con un resultado a ingresar de 1.935,88 euros.

Don L, cónyuge de Doña F, presentó ese mismo día su autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2017 en la modalidad de tributación individual, con un resultado a devolver de 2,05 euros.

Asimismo, Doña F presentó el 02/04/2019 su autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2018 en la modalidad de tributación individual, con un resultado a devolver de 649,95 euros.

Don L presentó el mismo día su autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2018 en la modalidad de tributación individual, con un resultado a devolver de 2,47 euros.

2.- El 31 de diciembre de 2020 ambos cónyuges solicitaron la rectificación de sus autoliquidaciones por el IRPF de los ejercicios 2017 y 2018 con la argumentación siguiente (la negrita es añadida):

<<Que habiendo recibido del CENTRO DE VALORACION DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD DE (.....) DICTAMEN TECNICO FACULTATIVO SOBRE EXPEDIENTE Nº (.....) Y RESOLUCION DE LA DIRECTORA GENERAL DE SERVICIOS SOCIALES Y MAYORS SOBRE EL MISMO EXPEDIENTE, donde se le reconoce a Don L un grado de discapacidad del 67% desde el 28-12-2017, vienen por la presente a

SOLICITAR:

Que a tenor de la nueva situación generada por el referido dictamen se revisen las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2017 y 2018 presentados por los dos comparecientes en declaraciones individuales en base a los siguientes HECHOS:

*1º) Que al no optar en los ejercicios 2017 y 2018 por la opción conjunta, al no ser ésta la más favorable por no disponer de los datos que ahora se refrendan en dicha disposición; una vez conocidos éstos y no teniendo responsabilidad sobre la tardanza de dicho dictamen, **se ruega la revisión de dichas declaraciones considerando única y exclusivamente la declaración conjunta para cada uno de los ejercicios.***

2º) Que se produce en la nueva opción las siguientes diferencias:

Ejercicio 2017: Con los datos actualizados, declaración conjunta, 72,50 euros a pagar. La diferencia, con las dos declaraciones separadas presentadas se tributaron 1.933,83 euros, sería 1.861,33 a favor de los comparecientes.

Ejercicio 2018: Con los datos actualizados, declaración conjunta, 2.457,17 euros a devolver. Con las declaraciones separadas salieron a devolver 641,18 euros, diferencia a favor de los comparecientes 1.815,72 euros.

3º) Considerando ambos ejercicios la diferencia total que se viene a solicitar asciende a 3.675,15 euros>>.

Acompañan a su solicitud los códigos de verificación (CSV) de las autoliquidaciones de 2017 y 2018 así como las notificaciones del dictamen técnico facultativo y de la resolución de reconocimiento del grado de discapacidad.

La resolución de la Directora General de Servicios Sociales y Mayores de la Consejería de Derechos Sociales y Bienestar del Principado de Asturias, a la vista del dictamen técnico, reconoce, en efecto, en marzo de 2020 a Don L un grado de discapacidad el 67% desde el 28/12/2017, fecha esta última en la que -dice la resolución- Don L interesó el reconocimiento del grado de discapacidad.

3.- La Oficina gestora notificó a Doña F la propuesta de resolución de la solicitud de rectificación de sus autoliquidaciones el 17 de febrero de 2021 en los términos siguientes:

<<PROPUESTA

Con fecha 31-12-2020 se han presentado las instancias arriba referenciadas.

Siendo los hechos y fundamentos alegados por el/los obligados tributarios, y los antecedentes que obran en poder de la Administración:

El contribuyente presenta solicitud de rectificación del IRPF 2017 y 2018 para cambiar la opción de tributación por considerarse más perjudicial la individual al haberle concedido a su cónyuge grado de discapacidad con efectos retroactivos.

El artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece 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.

Esta Administración es competente para conocer y resolver la presente solicitud, la cual aparece promovida por persona suficientemente legitimada y que el escrito ha sido presentado en plazo hábil, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 120 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre, (B.O.E. de 18 de diciembre).

Visto el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, artículos 126 al 129, ambos inclusive, Procedimiento para la Rectificación de las Autoliquidaciones.

El artículo 83.2, párrafo segundo, de la Ley 35/2006 del IRPF establece que "la opción ejercitada para un periodo impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración."

El artículo 119.3) de la Ley 58/2003 (Ley General Tributaria) establece 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."

Conforme a lo expuesto, no procede modificar la opción de tributación en las declaraciones referenciadas, al haberse realizado fuera del periodo voluntario de presentación de las mismas.

De conformidad con la normativa vigente se formula la siguiente propuesta de resolución:

DESESTIMAR SUS SOLICITUDES DE RECTIFICACIÓN>>.

La interesada formuló las alegaciones siguientes en el plazo concedido a tal efecto:

"La resolución dictada por esa entidad supone infracción de art. 120.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT), el cual opera como norma especial respecto a las limitaciones y restricciones recogidas en el art. 119 de la LGT y en el art. 83.2 párrafo segundo de la Ley 35/2006 del IRPF, que es reiteración del referido art. 119 de la LGT. La rectificación interesada cumple con lo previsto en los arts. 126 a 129 del Reglamento aprobado por RD 1065/2006, de tal manera que dichos preceptos no amparan la conclusión de la resolución de ese ente, sino todo lo contrario. El art. 126 del citado reglamento, en relación al presente caso, sólo limita a que no haya prescrito el derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria pero no establece condicionante ni límite alguno a la rectificación solicitada, bastando con que la misma (ex art. 120 de la LGT) sea perjudicial al contribuyente, y que ello es así es más que evidente, tanto por la petición de aplicación del grado de minusvalía retroactivamente como por la opción por declaración conjunta."

La Oficina gestora notificó el 16 de marzo de 2021 el "acuerdo de resolución rectificación de autoliquidación" por el que se desestiman las solicitudes presentadas, contestando a las alegaciones de la interesada del modo siguiente (la negrita es añadida):

<<Examinadas las alegaciones presentadas, **esta Oficina se remite nuevamente a los artículos 83.2 de la Ley del IRPF 35/2006 y 119.2 de la Ley General Tributaria.**

La jurisprudencia en este sentido es amplia y clara, el carácter invariable de la opción por la tributación conjunta o individual responde a criterios de seguridad jurídica excluyentes de caprichosos cambios de criterio; En este mismo sentido se expresa la DGT en las consultas de 27/01/2000 (el momento de ejercitar la opción es el de la presentación de la declaración y una vez ejercitada no puede modificarse por seguridad jurídica y por congruencia con los actos propios, incluso aunque de la opción ejercitada originalmente pudiera derivarse una mayor carga fiscal) y la de fecha 02/10/2004; también hay que tener en cuenta las Resoluciones del

TEAC de 0311 211 997 y 07/06/1994, la Resolución del TEAR Andalucía de 30104/1997, así como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 08/07/1999 ("...no hay infracción del principio de legalidad pues es la propia ley la que establece la inmodificabilidad de la opción ya ejercitada..."), la Sentencia del TSJ Madrid de 12/01/2000 y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21/03/2002.

Por otra parte, **el cónyuge de la contribuyente solicitó el reconocimiento de un grado de discapacidad a la administración autonómica del Principado de Asturias el 27/12/2017; grado que le fue reconocido con efectos retroactivos a esa misma fecha por resolución de la Dirección General de Servicios Sociales y Mayores del Principado de Asturias, de fecha 11/03/2020.**

Dentro de los plazos reglamentarios establecidos para su presentación en periodo voluntario, la contribuyente y su cónyuge presentaron las autoliquidaciones de las declaraciones de la renta de los ejercicios 2017 y 2018, optando en ambos ejercicios por la presentación de declaraciones individuales.

En 2017 el resultado de las declaraciones individuales supuso un ingreso por parte de la contribuyente de 1.935,88 euros y una devolución de 2,05 euros en el caso de su cónyuge. En 2018, la declaración individual de la contribuyente resultó a devolver 649,95 euros y la de su cónyuge a devolver 2,47 euros.

Tampoco cabe la consideración de vicios en la formación de la voluntad; a la hora de presentar esas declaraciones, la contribuyente era perfectamente consciente y conocedora de la certeza de un reconocimiento de grado de discapacidad con efectos retroactivos y de su repercusión en el resultado de las mismas. De hecho, su cónyuge presentó su declaración de IRPF 2017 aplicando mínimos por discapacidad, sin que quepa considerar como circunstancia sobrevenida un reconocimiento de grado mayor al esperado.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en fallo de fecha 18 de junio de 2013:

"Este es el criterio seguido por el TSJ de Madrid en sentencia de 7-6-2011 y 25-4-2012 o por el TSJ de Cataluña de 19-5-2012 manifestando que el error tiene que venir determinado por circunstancias imputables a la Administración para poder entrar en juego el art. 8 del R.D. 1165/1990, cosa esta que no acontece en el presente caso en el que únicamente se alega el apercibimiento de resultar más favorable de modalidad de declaración que no ha sido la inicialmente elegida, siendo ello una circunstancia no identificable con un error que vicie el consentimiento al poder evitarse con una diligencia regular o normal.">>

Segundo.

Frente al acuerdo desestimatorio de sus solicitudes de rectificación de autoliquidación interpuso Doña F la reclamación nº 33/00424/2021 y acumulada 33/01509/2021, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias (TEAR, en lo sucesivo), el día 14 de abril de 2021, formulando las alegaciones siguientes:

<<PRIMERA: El presente procedimiento se inicia porque al cónyuge de la finante, Don L se le reconoció un grado de discapacidad del 67%, con retroacción de sus efectos (fecha de solicitud 27/12/2017) y aplicable a los ejercicios impositivos 2017 y 2018, habiendo solicitado el citado contribuyente la revisión de sus autoliquidaciones de IRPF de los ejercicios 2017 y 2018. La aquí reclamante también solicitó la revisión de las autoliquidaciones de IRPF de los ejercicios 2017 y 2018, con el mismo fundamento, no siendo de su responsabilidad el grave retraso de la Administración competente respecto de dicho trámite. Interesa las revisiones solicitando la aplicación de dicho grado y optando, por ser más beneficioso, por el sistema de declaración tributaria conjunta dado que antes de existir resolución administrativa presentó ambas liquidaciones optando por el sistema de tributación individual. En definitiva, insta la revisión del IRPF del 2017 y 2018, aplicando la discapacidad del 67% del cónyuge y por el sistema de **SEGUNDA:** tributación conjunta.

La Agencia Tributaria deniega la posibilidad de acogimiento al sistema de tributación conjunta, distinto a la tributación individual por la que en su día optó el contribuyente y da dos argumentos:

1).- Inicialmente sólo indica que se excluye la posibilidad de revisión optando por la tributación conjunta porque la opción ejercitada para un periodo impositivo no podrá rectificarse con posterioridad, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración. Es decir, como ya no se está en plazo voluntario ni para el IRPF del 2017 ni para el IRPF del 2018, se deniega la posibilidad de optar por tributación conjunta.

2).- Se alude a una supuesta certeza por el cónyuge de la reclamante de que se le daría un grado de discapacidad con efectos retroactivos y de su repercusión en el resultado de la misma, indicando que en la autoliquidación del 2017 aplicó mínimos por discapacidad.

TERCERA: En cuanto al motivo 1) indicado en el ordinal anterior, se discrepa con lo resuelto por la Agencia Tributaria y se considera infringida la Ley y Reglamento del IRPF, pasando a exponer a continuación los argumentos al respecto.

La resolución incurre en infracción del art. 120.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT): 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.

Dicho precepto es ley especial respecto a las limitaciones y restricciones que para la rectificación prevé el art. 119 de la LGT, invocado en la resolución que se está recurriendo y también en las limitaciones del art. 83.2 párrafo segundo de la Ley 35/2006 del IRPF, que es reiteración prácticamente literal de la previsión del citado art. 119 de la LGT.

La rectificación interesada cumple con lo previsto en los arts. 126 a 129 del Reglamento aprobado por RO 1065/2006, de tal manera que dichos preceptos no amparan la conclusión de la resolución recurrida sino todo lo contrario. El art. 126 del citado reglamento, en relación al presente caso, sólo limita a que no haya prescrito el derecho de la Administración Tributaria para fijar la deuda tributaria, pero no establece condicionante ni límite alguno a la rectificación solicitada, bastando con que la misma (ex art. 120.3 de la LGT), sea perjudicial al contribuyente, y que ello es así es más que evidente, tanto por la petición de aplicación del grado de minusvalía retroactivamente como por la opción por el sistema de tributación conjunta.

No puede impedirse al contribuyente, que una vez que se ha notificado por la administración competente, revise sus autoliquidaciones y se le retrotraiga al momento anterior inmediato a cuando procedió a su presentación, para que en presencia de todos los presupuestos necesarios para valorar la opción más favorable, pueda aplicar el grado de discapacidad y además variar el sistema de tributación individual por el de conjunta. Así es corroborado por la propia jurisprudencia alegada de contrario, la cual se refiere a supuestos de hecho absolutamente ajenos al presente y además basados en razones de seguridad jurídica, la cual no se ve en absoluto afectada dado que el hecho de que la eficacia retroactiva de la discapacidad supone una tributación exacta y ajustada a las circunstancias personales del contribuyente (en este caso de su cónyuge). Mucho menos la denegación puede basarse en los actos propios, ya que dicha teoría jurídica exige una perfecta identidad entre dos realidades para que el contribuyente no pueda apartarse de la conducta precedente, sin embargo, cuando se aplica retroactivamente el grado de discapacidad reconocido es evidente que la realidad es esencialmente diferente y ello justifica reacciones o decisiones diferentes del contribuyente, como el rectificar la elección por una tributación individual y optar por una conjunta. En definitiva, es necesario poder rectificar la opción cuando existen motivos sobrevenidos y la resolución sobre grado de discapacidad lo es sin ninguna duda, por tanto, procede la rectificación sin quedar constreñida a los límites señalados en la resolución impugnada. Es preciso tener en cuenta la previsión del art. 3.1 del Código Civil sobre la manera en que han de aplicarse e interpretarse las normas, el recurrente sólo pudo decidir por la tributación conjunta una vez reconocida la discapacidad en la resolución administrativa correspondiente, es decir, por circunstancias sobrevenidas relevantes, no siendo de recibo la aplicación de la norma tal como pretende la Agencia Tributaria y así ha sido enmendado por los tribunales: (.....) (**Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 6 de Abril de 2011, Recurso N° 934/2007...**) (....) (**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 19 de Junio de 2013, Recurso N° 1363/2010,...**) (.....) (**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 7 de Noviembre de 2018, Recurso N° 675/2015,...**).

El contribuyente cuando a su cónyuge se le notifica el reconocimiento de discapacidad ve esencialmente alterado el escenario dentro del cual en su día tomó la decisión de optar por la tributación individual, de tal manera que se produce un escenario ex novo dentro del cual no puede existir limitación alguna temporal y es necesario reconocer el derecho a la opción de tributación conjunta. Al respecto no puede dejarse de comentar la absurda y capciosa consideración que hace la resolución cuando indica que ya suponía el cónyuge de la recurrente que se le iba a conceder grado de discapacidad con absoluta certeza dado que así lo constató en su declaración del 2017, lo cual no responde más que a un mero error material del cual, si la Administración Tributaria pretende extraer alguna consecuencia esencial para resolver es por evidente ánimo de mala fe por quien ha tramitado el expediente y con un argumento incomprensible que lo único que evidencia es que efectivamente el otro argumento es débil e inconsistente y no ajustado a Derecho, además dicho error material en nada beneficiaba a la reclamante. Prueba de que es un error material es el hecho de que en las autoliquidaciones de 2017 y 2018 de la esposa del reclamante, Doña F, presentadas por la opción de tributación individual, nada se expresa sobre la discapacidad del reclamante. A lo anterior añadir que el cónyuge de la firmante fue citado para el reconocimiento médico que dio lugar a la minusvalía el día 20 de Febrero de 2020, se adjunta citación y fue ese mismo día en el que se aportaron los informes médicos en los que se indica el diagnóstico que dio lugar al reconocimiento de la discapacidad, se adjunta justificante de aportación de los informes médicos y copia de los informes, por tanto, difícilmente se podrá estar hablando de otra cosa más que de un error material.

Por lo expuesto,

SOLICITA que se tenga por formulada en tiempo y forma reclamación económico-administrativa y, previos los trámites legales, previo recibimiento a prueba, por el órgano competente, se dicte resolución en la que estimando

la presente se declare el derecho de la reclamante a que en las autoliquidaciones del IRPF correspondientes a los años 2017 y 2018 se opere la rectificación en los términos interesados por la firmante>>.

El TEAR dictó resolución el 25 de noviembre de 2021 estimando la reclamación y anulando los actos impugnados con base en los razonamientos siguientes (la negrita es añadida):

<<CUARTO.- En el caso que nos ocupa la reclamante solicita la rectificación de sus autoliquidaciones de IRPF/2017 e IRPF/2018, en particular, insta el cambio de tributación de individual a conjunta en dichos ejercicios, por resultarle esta última la opción más favorable como consecuencia del reconocimiento a su cónyuge (en 2020 con efectos desde 2017) de un grado de discapacidad del 67%.

La única cuestión que se plantea en la presente reclamación es la posibilidad de ejercitar el cambio de la opción de tributación en las declaraciones de IRPF 2017 y 2018.

Al respecto, el artículo 83 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF) que establece el régimen de opción por la tributación conjunta:

"1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen. La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria."

Por otra parte, el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria establece 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".

De los preceptos transcritos se deduce que la opción de tributación ejercida por el sujeto pasivo al presentar su autoliquidación le vincula en relación con la misma para el futuro y vincula también a la Administración, ya que una vez finalizado el período voluntario no puede, sin excepciones, modificarse el régimen de tributación elegido y pasar a otro diferente por mucho que le resulte ahora más ventajoso.

Según consta la interesada ha presentado declaraciones por el IRPF ejercicios 2017 y 2018 en tributación individual por lo que en aplicación del artículo 83.2.2 "La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración".

La imposibilidad de modificar la opción de tributación una vez finalizado el período reglamentario de declaración, ha sido reiteradamente confirmada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, como por ejemplo en su sentencia de 30 de marzo de 2011 (Recurso contencioso-administrativo núm. 382/2009) o en la de 18 de junio de 2013 (Recurso contencioso-administrativo núm. 1846/2011), disponiéndose en esta última:

"Sobre tal particular, hemos de tener en cuenta, por ser la norma aplicable *ratione temporis*, que la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regula la "tributación familiar" en los art. 83 y ss. El art. 83 permite tributar de forma conjunta a las personas que formen parte de alguna de las unidades familiares que contempla la propia norma. El apartado 1 de dicho art., establece que las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo por tributar conjuntamente en el IRPF siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por dicho impuesto, opción que no vincula para períodos sucesivos. Y por último, en lo que aquí importa del art. 119.3 se desprende que "la opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto se desprende del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración".

Es claro, por consiguiente que el carácter invariable de la opción por tributación conjunta o individual responde a criterios de seguridad jurídica excluyentes de caprichosos cambios de criterio.

Este es el criterio seguido por el TSJ de Madrid en sentencia de 7-6-2011 y 25-4-2012 o por el TST de Cataluña de 19-5-2012 manifestando que el error tiene que venir determinado por circunstancias imputables a la Administración para poder entrar en juego el art. 8 del R.D. 1165/1990, cosa esta que no acontece en el presente

caso en el que únicamente se alega el apercebimiento de resultar más favorable de modalidad de declaración que no ha sido la inicialmente elegida, siendo ello una circunstancia no identificable con un error que vicie el consentimiento al poder evitarse con una diligencia regular o normal."

En este punto hemos de recordar el contenido del artículo 108 de la LGT, que en su apartado 4 señala "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario", por su parte el artículo 120 de la LGT determina en su apartado 3, primer párrafo, 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."

No obstante lo anterior, a la vista de estos preceptos, **los Tribunales Superiores de Justicia han venido estableciendo que si existe un error en la formación de la voluntad no imputable al contribuyente y debidamente acreditado, cabe la posibilidad de modificar la opción de tributación.**

Así, se puede citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de Valladolid) de fecha 14 de diciembre de 2012 (Rec. 454/2009) en la que, tras recoger numerosa Jurisprudencia al respecto, concluye en su Fundamento de derecho Tercero lo siguiente:

" a) No cabe duda que la alternativa entre el régimen de tributación conjunta y el individual es una genuina opción tributaria que, por definición, es susceptible de producir un resultado diferente según se escoja una u otra vía, de suerte que la consideración como más favorable de una frente a otra, al ser consustancial a la propia opción, se presume conocido y aceptado por quien la realiza, por lo que la mera constatación de la naturaleza más desfavorable de la opción efectivamente elegida por el contribuyente no puede sin más erigirse en prueba del error que se invoca padecido, siendo así aplicable el régimen especial -en terminología de los recurrentes- contrario a la posibilidad de rectificar y previsto para las opciones tributarias en el ya citado artículo 119.3 de la LGT/2003 , conforme al 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 ", precepto que, por lo demás, guarda cabal coherencia con el límite temporal para el ejercicio de la opción establecido en el párrafo segundo del artículo 85.2 LIRPF , siendo pues inaplicable la Disposición Adicional Tercera del R.D. 1163/1990 (RCL 1990, 1968 y 2140) , en que se fundan los recurrentes, porque no nos encontraríamos ante la rectificación de una declaración, sino de una modificación de la opción inicialmente ejercitada vedada por el artículo 119 LGT.

b) Esta consideración es aplicable a todos los supuestos en los que, presupuesta una declaración veraz y completa, los recurrentes se limitan a identificar el error padecido con el resultado desfavorable, hipótesis en la que el pretendido cambio en la tributación ha de considerarse en todo caso improcedente si se ejercita fuera del plazo establecido.

Ahora bien, es fácil entender que la opción por uno u otro régimen de tributación ha podido basarse en unos datos fácticos erróneos o incompletos, supuesto en el que habría de analizarse si la ulterior subsanación de los errores de los elementos fácticos de la declaración puede extenderse al cambio en la opción misma de tributación, lo que es admitido excepcionalmente por los Tribunales sólo en supuestos de errores no imputables al propio contribuyente.

c) En el presente caso no se discute que los recurrentes quisieron optar en su declaración, y efectivamente optaron, por el régimen de tributación conjunta -con un resultado a devolver de 2.545,97 euros-, y tampoco se discute que los rendimientos declarados eran incorrectos e incompletos -destacamos ahora la no inclusión de los rendimientos íntegros del trabajo personal de la actora, que suponían un aumento desde los 30.158,41 euros correspondientes al actor, hasta los 41.860,84 euros, entre los dos, es decir, un incremento de la tercera parte de lo declarado por ese concepto-, lo que determinó una liquidación provisional en tributación conjunta a ingresar por importe de 741,17 euros.

d) No se acepta la tesis de los actores ya que no acreditándose en modo alguno el error que se afirma padecido en la toma de datos del programa informático respecto una serie de datos relativos a la situación económica de los cónyuges, en cualquier caso la omisión en la declaración de los rendimientos de la actora, por su relevancia respecto de los declarados -una tercera parte- no pudo ni debió haber pasado desapercibida para los contribuyentes, siendo pues a ellos imputable el error no insalvable que ahora invocan y que, por esta razón, no puede ser apreciado como vicio de voluntad jurídicamente relevante."

Examinada la documentación obrante en el expediente es preciso recordar que, como consecuencia de resolución de 7 de marzo de 2020 de la Directora General de Servicios Sociales y Mayores, se reconoce al cónyuge de la reclamante un grado de discapacidad del 67 por ciento con efectos desde el 28 de diciembre de 2017, previo reconocimiento realizado al cónyuge el 20 de febrero de 2020 en el Centro de Valoración de Personas con

Discapacidad de (.....), en el que se solicita que el paciente facilite los informes médicos previos, informes que en este caso son de fecha 22 de marzo de 2019.

En el caso que nos ocupa, en el momento de presentación de las declaraciones IRPF/2017 e IRPF/2018 la interesada optó por la tributación individual, que en ese momento era la que le resultaba más ventajosa, pues al no haberle sido reconocido todavía a su cónyuge el grado de discapacidad del 67%, éste no aplicó el mínimo previsto para discapacidades superiores al 65%, circunstancia que varía el 7 de marzo de 2020 con el reconocimiento de dicha discapacidad, con efectos retroactivos desde 2017 y que conlleva, en este caso, que la opción más favorable para la interesada y su cónyuge en sus declaraciones de IRPF/2017 e IRPF/2018 sea, ahora, la tributación conjunta, solicitando la reclamante junto con su cónyuge el cambio de opción.

Visto lo anterior, estamos ante un cambio de circunstancias objetivas que no podían ser conocidas por la reclamante hasta el ejercicio 2020 que es cuando se le reconoce a su cónyuge un grado de discapacidad superior al 65 % con efectos en 2017 y 2018 y, en consecuencia, el derecho a aplicar en dichos ejercicios un mínimo por discapacidad de 9.000 euros lo que hace que la opción de tributación más ventajosa para la reclamante y su cónyuge en 2017 y 2018 ya no sea la tributación individual aplicada sino la conjunta.

Afirma la Gestora que la reclamante y su cónyuge eran conocedores, al tiempo de presentar las declaraciones IRPF 2017 y 2018, del reconocimiento de dicho grado de discapacidad al constar, en la declaración de IRPF/2017 de Don L, cónyuge de la ahora reclamante, declarado un mínimo por discapacidad. Analizada la declaración a la que se hace referencia, en la misma consta consignado un mínimo por discapacidad por importe de 3.000 euros, es decir, el correspondiente a un grado de discapacidad inferior al 65%, no resultando de la misma que la interesada o su cónyuge pudieran conocer el grado de discapacidad posteriormente reconocido, pues vista la documentación aportada, es en 2019 cuando el cónyuge de la interesada acude a consulta con los primeros síntomas de la enfermedad que daría lugar al reconocimiento de la discapacidad.

En conclusión, este Tribunal considera que la reclamante presentó su declaración eligiendo la opción más favorable conforme a las circunstancias existentes en ese momento, circunstancias que posteriormente varían y convierten la opción ejercida, individual, en perjudicial para sus intereses, siendo admisible, por tanto, que pueda ser modificada la opción de tributación a conjunta ejercitada fuera del plazo establecido en la normativa al efecto por ambos cónyuges, estimándose la presente reclamación, al apreciar este Tribunal que concurre en este caso error en la formación de la voluntad no imputable al contribuyente y debidamente acreditado>>.

En el mismo sentido resuelve el TEAR la reclamación nº 33/00304/2021 y acumulada 33/01508/2021 interpuesta por Don L.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR dictada en la reclamación nº 33/00424/2021 y acumulada 33/01509/2021, concerniente a Doña F, interpuso la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- Cuestión controvertida.

La cuestión controvertida en el presente recurso es **determinar si es posible cambiar una opción de tributación del artículo 83 de la LIRPF una vez transcurrido el plazo reglamentario de presentación** al haberse modificado las circunstancias existentes al momento de presentar la autoliquidación que se insta rectificar.

2.- Limitación temporal de las opciones tributarias.

El ejercicio de las opciones tributarias en nuestro ordenamiento tiene una limitación temporal. Transcurrido ese tiempo, el legislador ha establecido la imposibilidad de su rectificación, incluso en aquellos casos en los que la opción ejercitada suponga una mayor carga fiscal para el contribuyente.

Esta limitación temporal aparece recogida expresamente y con carácter general en el **apartado 3 del artículo 119 de la LGT:**

<< 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.>>

La finalidad de esta condición temporal no es otra que dotar de seguridad jurídica al sistema. Es decir, el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados.

Así, lo expresa precisamente en el **Tribunal Supremo en su sentencia del 5 de mayo de 2014 (recurso de casación número 5690/2011)**, en el apartado 8 del fundamento de derecho TERCERO.

Es cuando menos curioso, que en las sentencias a las que se remite el Tribunal Supremo en la sentencia referida aplicaban la limitación temporal, ahora prevista en el artículo 119.3 de la LGT, incluso en aquellas opciones tributarias en las que sus normas sectoriales no recogían expresamente esta limitación, pues consideraban que el ejercicio de una opción es una declaración de voluntad que efectúa el interesado ("acto propio") a la que debe estarse por razones de seguridad.

No obstante, no es este el caso de la opción tributaria de la modalidad de tributación conjunta en IRPF, que ya estaba recogida expresamente en la normativa del Impuesto, incluso antes de la entrada en vigor de la actual LGT.

3.- Opción tributaria del artículo 83 de la LIRPF.

El régimen optativo de las modalidades de tributación en IRPF fue introducido en nuestro ordenamiento con la **Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF**. Y así lo recoge en el apartado IV de su exposición de motivos, que recoge los principales aspectos de la reforma.

Ya entonces, en el artículo 88 de la Ley 18/1991, se establecía un límite temporal para su ejercicio:

<< La opción por la tributación conjunta debe abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada inicialmente para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo.

En caso de falta de declaración, los sujetos pasivos tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente lo contrario en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración.>>

Actualmente esta opción tributaria por la tributación conjunta aparece regulada en el **artículo 83 de la LIRPF**:

<<1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.>>

Tal y como señala el precepto citado, los contribuyentes integrantes de una unidad familiar pueden optar por la tributación conjunta o por tributar individualmente; ahora bien, una vez ejercitada la opción que estimen oportuna y finalizado el plazo reglamentario de presentación de la declaración, no puede ser modificada con posterioridad respecto del mismo período impositivo, incluso aunque de la opción ejercitada originalmente pudiera derivarse una mayor carga fiscal.

Así lo ha entendido la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), como se puede apreciar en las siguientes consultas tributarias vinculantes para la Agencia Tributaria:

- **Consulta V0061-11, de 1 de enero.** En relación a la declaración del ejercicio 2009, el consultante y su esposa decidieron presentar declaración individual con resultado a pagar y ella, por no estar obligada, no la presenta. Con posterioridad, según resolución de 4 de noviembre de 2010, se concede a la mujer del consultante la situación de incapacidad permanente absoluta con efectos económicos del 15 de julio de 2009. Plantean a la DGT que si puede realizar una declaración complementaria conforme a la modalidad de tributación conjunta.

- **Consulta V0371-15, de 2 de febrero.** El matrimonio consultante tributó individualmente en el período impositivo 2012. Con fecha 4 de diciembre de 2013 abonaron, en concepto de Tarifa de Utilización del Agua y Canon de Regulación, unas tasas del ejercicio 2012 y que fueron liquidadas por la Confederación Hidrográfica del Guadiana el 2 de octubre de 2013. Plantean a la DGT que teniendo en cuenta que la inclusión como gasto de las referidas tasas les hubiera beneficiado la tributación conjunta, pregunta sobre la posibilidad del cambio de opción por esta

tributación, al existir un hecho ajeno a la voluntad de los consultantes que incide en la opción de tributación más favorable.

- **Consulta V1585-15, de 26 de mayo.** En relación a las declaraciones de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 el consultante y su esposa efectuaron declaraciones conjuntas del IRPF, en las que no se incluyó una renta. Plantean a la DGT que, si pueden realizar declaraciones complementarias individuales, incluyéndose la renta de la esposa en su declaración, al ser menos gravosa esta posibilidad.

4.- Cláusula *rebus sic stantibus*.

El TEAR-PA estima las reclamaciones bajo la justificación de que se ha producido un cambio de las circunstancias objetivas que no podían ser conocidas por la reclamante hasta el ejercicio 2020, que es cuando se reconoce a su cónyuge un grado de discapacidad superior al 65%, con efectos desde 28 de diciembre de 2017.

Es decir, lo que está aplicando el TEAR-PA es la cláusula "rebus sic stantibus", que consiste en un mecanismo de restablecimiento del equilibrio de las prestaciones en contratos privados de larga duración o de tracto sucesivo. Se produce cuando, por circunstancias sobrevenidas y totalmente fuera del poder de actuación de las partes, a una de ellas le resulta absolutamente imposible o gravoso el cumplimiento de la obligación. También se la conoce como la "**teoría de la alteración de la base del negocio**".

No está regulada esta cláusula en precepto alguno, sino que se trata de una construcción doctrinal que tradicionalmente la jurisprudencia ha admitido, con mucha cautela, en ciertos casos, y sobre las siguientes premisas fundamentales:

- Alteración extraordinaria de las circunstancias en el momento de cumplir el contrato en relación con las concurrentes al tiempo de su celebración.
- Una desproporción exorbitante, fuera de todo cálculo, entre las prestaciones de las partes contratantes que verdaderamente derrumben el contrato por aniquilación del equilibrio de las prestaciones.
- Que todo ello acontezca por la sobreveniencia de circunstancias radicalmente imprevisibles.

Esta cláusula escrita de forma completa es "*pacta sut servanda rebus sic stantibus*", que significa: será obligatorio cumplir los pactos mientras que no cambien las circunstancias existentes al momento de la celebración del contrato. Es decir, lo que se pretende es modificar los términos del contrato para que se ajusten a la alteración del contexto.

Inicialmente, el uso de esta cláusula o teoría en la revocación de opciones tributarias fue desestimada por los Tribunales. Como ejemplo de ello está la **sentencia del Tribunal Supremo del 2 de noviembre de 2012 (recurso de casación 2966/2009)** que en su fundamento de derecho CUARTO expresa lo siguiente:

<< Por lo demás, no podemos compartir el criterio de la representación procesal de la entidad recurrente, que partiendo "hechos devenidos con posterioridad" que ponen de relieve unos cálculos erróneos, trae a colación la teoría de la "alteración de la base del negocio", la cual no tiene cabida para alterar elementos de la relación jurídico tributaria regulados por la ley.>>

Siendo el acto impugnado un acuerdo desestimatorio de una solicitud de rectificación en relación a las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002, con objeto de ampliar el ajuste negativo extracontable inicialmente declarado para aplicar el régimen de diferimiento por reinversión del artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (normativa vigente de entonces). El motivo de la solicitud era que las inversiones que finalmente se realizaron fueron superiores a las inicialmente previstas.

Sin embargo, en los últimos años se ha vuelto a recurrir a ella, en primer lugar por el **TEAC, en la resolución del 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015)**, que fija el siguiente criterio:

*<< Lo dispuesto por el artículo 119.3 de la LGT debe interpretarse y entenderse que es así "rebus sic stantibus" (estando así las cosas o mientras las cosas no cambien) con lo que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una **improcedente actuación de la Administración** (que en su día minoró unas bases impositivas negativas con una actuación que los Tribunales terminan anulando), deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse.*

No obstante, también se reconoce que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que "de nueva" tenga la situación posterior respecto de la inicial: respecto de lo que ya se optó en su día, esa opción queda bajo los efectos del artículo 119.3 de la LGT y de la interpretación que de los mismos se dio en la resolución de este Tribunal Central de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013); lo que supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo-nuevo-sobre lo que antes no se había podido optar; y siempre por un cambio de la situación que haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración.>>

Aunque, la doctrina de esta resolución ha quedado superada por la reciente sentencia del **Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4464/2020)**, que viene a interpretar que el ejercicio de la compensación de bases imponibles negativas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades constituye un derecho y no una opción tributaria, nos sirve para introducir qué otros casos de "revocación de opciones tributarias" bajo la premisa de la cláusula "rebus sic stantibus" se han admitido últimamente por los Tribunales.

Por su parte, el Tribunal Supremo también ha reconocido que la irrevocabilidad de las opciones no es absoluta, y ha utilizado esta cláusula para un caso muy específico, como se puede ver en sus **sentencias del 15 de octubre de 2020, recurso de casación 6189/2017 y del 24 de marzo de 2021, recurso de casación 327/2019**, en ambas se analiza el ejercicio de la opción tributaria respecto a la imputación temporal del artículo 14.2.d) (criterio de cobro) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (normativa vigente de entonces), tras ser el contribuyente regularizado por la Inspección de los Tributos sobre la no procedencia del régimen especial de sociedad patrimonial, debiendo la entidad tributar por el régimen general. Justifica el Tribunal su decisión en que no se ha ofrecido al contribuyente la oportunidad de optar por uno u otro criterio de imputación de rentas, pues su ejercicio se efectuó "ex post", y de forma tácita. En concreto, fija el siguiente criterio interpretativo:

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

Este Departamento considera que admitir la posibilidad de modificar la opción de tributación del artículo 83 de la LIRPF fuera del plazo establecido para su ejercicio, incluso bajo el principio de la cláusula rebus sic stantibus, abre un campo a la inseguridad jurídica y a la complejidad de gestión del sistema que no creemos que pueda darse visto el literal de esta norma. Es decir, admitir su modificación significa dejar totalmente sin efecto la limitación temporal establecida expresamente por el legislador.

Hay que tener en cuenta que no estamos ante un supuesto de indefinición normativa, como bien ha sido reconocido por el propio Tribunal Supremo, que pone como ejemplo esta opción tributaria en la sentencia del 30 de noviembre de 2021 (fundamento de derecho TERCERO), antes comentada. Sino que estamos ante una opción tributaria expresamente recogida como tal y que **su ejercicio ha sido expreso e inequívoco**, que no da lugar a duda respecto a la voluntad del contribuyente en el momento de presentar su autoliquidación.

En definitiva, extender la cláusula "*pacta sunt servanda rebus sic stantibus*" o la teoría de la alteración de la base del negocio, al ejercicio de la opción de tributación del artículo 83 de la LIRPF es generalizar su uso, temiendo este Departamento que lo próximo sea cuestionar, por este mismo motivo, la firmeza de los actos administrativos y, ya puestos, al efecto impeditivo de "la cosa juzgada".

CONCLUSIÓN

En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR-PA, por lo que solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, tal como se recoge en el artículo 83 de la LIRPF los contribuyentes integrantes de una unidad familiar pueden optar por la tributación conjunta o por tributar individualmente; ahora bien, una vez ejercitada la opción que estimen oportuna y finalizado el plazo reglamentario de presentación de la declaración, no puede ser modificada con posterioridad respecto del mismo periodo impositivo, incluso aunque de la opción ejercitada originalmente pudiera derivarse una mayor carga fiscal.

Cuarto.

El obligado tributario que tuvo en su día la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no formuló alegaciones en el plazo concedido al efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La controversia planteada en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si resulta o no factible la rectificación de las autoliquidaciones por el IRPF presentadas por la interesada y su cónyuge de manera individual con objeto de tributar conjuntamente, por ser esta última alternativa menos gravosa, cuando con posterioridad al vencimiento del plazo de presentación de aquéllas sobreviene una circunstancia como es el reconocimiento al cónyuge de un grado de discapacidad superior al 65% con efectos retroactivos respecto de los ejercicios autoliquidados. Lo que subyace en el fondo de la controversia es, por tanto, si puede o no modificarse la opción ejercida sobre el tipo de tributación -individual o conjunta- cuando, una vez vencido el plazo reglamentario de presentación de la declaración, sobreviene una circunstancia con efecto retroactivo que hace menos gravosa la opción no elegida inicialmente.

La LGT establece en su artículo 120.3 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".

Por su parte, el apartado tercero del artículo 119 de dicha norma, concerniente a la declaración tributaria, dispone 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".

El citado apartado del artículo 119 de la LGT constituye la norma tributaria general en materia de opciones. Resultará de aplicación a menos que la normativa específica de la opción concreta dispusiera otra cosa.

La opción concreta examinada en el presente recurso extraordinario de alzada es la relativa a la tributación conjunta en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y se encuentra regulada actualmente en el artículo 83 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), a cuyo tenor:

"Artículo 83. Opción por la tributación conjunta

1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria".

Así pues, la opción por la tributación conjunta en el IRPF en un determinado período impositivo, en línea con lo estipulado en el artículo 119.3 de la LGT, no puede ser modificada una vez finalizado el período de presentación de la declaración.

La opción por la tributación conjunta en el IRPF se introdujo en nuestro ordenamiento con la Ley 18/1991, de 6 de junio, que la reguló en su Título VIII (artículos 86 a 92). El artículo 86 de esta norma disponía:

"Artículo 86. Opción por la tributación conjunta

Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del Impuesto y las disposiciones del presente Título.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos".

La Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, en su apartado IV, explicaba la razón de ser de esta opción en los términos siguientes (la negrita es añadida):

<<Una de las principales conclusiones que resulta de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 es que la concepción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como un «impuesto de grupo» debe considerarse superada. El Tribunal Constitucional, al pronunciarse sobre tal extremo, señala en el Fundamento séptimo de su Sentencia:

«Esta "tributación por grupo" a la que el sistema de acumulación pura parece responder efectivamente no cuadra, sin embargo, ni con los propios presupuestos de los que arranca la Ley 44/1978, para la cual, como antes destacamos el único sujeto pasivo posible de un impuesto sobre la renta de las personas físicas es la persona misma, el individuo (una proclamación formal que encubre una realidad bien distinta), ni con las exigencias que se derivan de nuestra Constitución. No sólo con las que derivan de los principios de igualdad y capacidad económica, referibles sólo a las personas físicas o jurídicas, sino también con los que se deducen del concepto de familia y matrimonio que alienta en los artículos 39 y 32 y que es incompatible con una concepción de grupo en la que sólo es "sui iuris" la cabeza y "alieni iuris" todo el resto de sus integrantes, siquiera sea únicamente a efectos fiscales».

En definitiva, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debe obviar, como punto de arranque, la idea del «grupo», para centrar su enfoque en el «individuo», en la persona física, única que puede ser considerada «sujeto pasivo» de dicho tributo.

Este planteamiento resulta básico para comprender lo siguiente: la nueva regulación del Impuesto tiene como eje central al individuo, a la persona aislada, configurando, pues, un tributo «individual». Así, la tributación conjunta, norma general anterior, se configura como un régimen «optativo», de forma que, mediante la modificación del sistema en su día diseñado por la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación, el nuevo Impuesto contempla como «opción» la posibilidad de tributar acumuladamente para los integrantes de una «unidad familiar». A ello se dedica el Título Octavo de la Ley, que recoge los supuestos de unidad familiar que resultan acordes con el pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

Se trata de conseguir un sistema de tributación acumulada sencillo. Con tal fin, todas las normas reguladoras de la obligación individual, son aplicables al caso de tributación conjunta, con dos excepciones: la escala aplicable, que tiende a nivelar la tributación efectiva de las unidades familiares con niveles de renta medios y bajos, lo que representa mayor simplicidad, menor regresividad y más neutralidad que las que resultarían de la fórmula «splitting» y, por otra parte, la deducción en cuota por rendimientos del trabajo personal, que se aplicará por cada integrante de la unidad familiar que perciba rendimientos de dicha naturaleza».

El tenor literal del artículo 119.3 de la LGT permite concluir sin dificultad que este precepto establece como regla general la irrevocabilidad de las opciones una vez vencido el período reglamentario de presentación de la declaración en que se ejercitaron. Así lo ha manifestado expresamente el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. casación 5692/2017):

<<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».

Pero esta misma sentencia no descarta que puedan existir excepciones a esa regla general de irrevocabilidad de las opciones cuando afirma:

<<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».

Concretamente, la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (rec. casación 6189/2017) reconoce la posibilidad del obligado tributario de rectificar la opción ejercida. Se trata de un supuesto en el que una entidad mercantil había tributado por el Impuesto sobre Sociedades de un determinado ejercicio por el régimen de las sociedades patrimoniales. La Inspección regularizó su situación tributaria concluyendo que no le era aplicable dicho régimen sino el general. Como consecuencia de ello una concreta operación, de cesión de solar a cambio de obra futura, que en la autoliquidación presentada fue calificada y cuantificada como ganancia patrimonial, tributó

con arreglo al criterio de devengo, establecido como criterio general de imputación temporal de rentas en el artículo 14.1 del TRLIRPF, puesto que la entidad no ejerció la opción por el criterio de caja establecida en el artículo 14.2.d) del TRLIRPF para las operaciones con precio aplazado. En el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, al que debía quedar sometida la entidad como consecuencia de la regularización inspectora, se establece como criterio general de imputación temporal de rentas para las operaciones con precio aplazado el de caja (artículo 19.4 TRLIS). Sin embargo, la Inspección no permitió la aplicación del criterio de caja al entender que la opción por el criterio de devengo, tácitamente ejercida por la sociedad en su autoliquidación practicada en el régimen de sociedad patrimonial, era irrevocable y debía extenderse también a la liquidación practicada según el régimen general. Así pues, dicha sentencia señalaba como cuestión de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la siguiente:

"Determinar si, habiéndose regularizado la situación tributaria de un contribuyente en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable -y en particular un cambio en los criterios de imputación temporal de rentas-, el artículo 119.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, obliga a mantener la opción inicial manifestada por el contribuyente o permite que se ejerciten las nuevas o distintas opciones admitidas por la ley en el régimen de tributación aplicable tras la regularización inspectora".

La sentencia contempla la posibilidad del cambio de opción señalando (el énfasis es añadido):

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

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

Es desproporcionado exigir del contribuyente que prevea todos los efectos que puedan derivarse de su "tacita opción", incluso que se torne desfavorable para sus intereses en una situación como la descrita, máxime cuando el cambio de régimen no responde a una conducta sancionable del contribuyente. La opción original se habría convertido en este caso en un callejón del que es imposible salir. La manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias, circunstancias que han cambiado sustancialmente, por lo que de manera sobrevenida aquella deja de ser válida.

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

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

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

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

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

La respuesta a la cuestión con interés casacional es que, en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los

critérios 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>>.

El criterio establecido por esta sentencia del Tribunal Supremo se reitera en las posteriores del Alto Tribunal de 29 de octubre de 2020 (rec.cas. 4648/2018), 21 de octubre de 2020 (rec. cas. 327/2019) y 24 de marzo de 2021 (rec. cas. 4648/2018), si bien en los casos contemplados en estas dos últimas no va a conducir a estimar las pretensiones de la demandante porque se ha considerado acreditada la comisión de infracción tributaria.

A estas excepciones a la regla general de irrevocabilidad de las opciones se ha referido también este Tribunal Central en diversas ocasiones.

Así, recientemente, en la resolución de fecha 23 de enero de 2023 (RG 7110/2021) se examinaba un supuesto en el que el contribuyente, que tributaba como entidad dependiente en régimen de consolidación fiscal, no optó inicialmente por acogerse a la libertad de amortización al presentar su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades porque la base imponible del grupo, constituida por la suma de las bases imponibles individuales de las entidades que lo conforman, era negativa. Con posterioridad a la conclusión del plazo reglamentario de presentación de la declaración y ante la aprobación de las cuentas anuales de las diferentes entidades del grupo el contribuyente quedó excluido de éste con efectos retroactivos pasando a tributar en régimen individual. En aplicación de las reglas de tributación individual la base imponible del contribuyente pasaba a ser positiva siendo ésta la razón por la que solicitó la aplicación del incentivo fiscal de la libertad de amortización en su solicitud de rectificación de la autoliquidación.

En dicha resolución afirmamos :

"Pues bien, el artículo 119.3 LGT reconoce la irrevocabilidad de las opciones tributarias fuera del plazo reglamentario de declaración (el subrayado es nuestro):

<<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.>>

Es decir, una vez que el contribuyente ha ejercitado una determinada opción tributaria, esta no podrá ser modificada una vez que haya transcurrido el plazo reglamentario de declaración.

No obstante, esta irrevocabilidad de las opciones tributarias debe interpretarse y entenderse "rebus sic stantibus", es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. Ahora bien, en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico -esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación-.

En este sentido se expresa la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo. La sentencia de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso del Alto Tribunal 18 de mayo de 2020 (nº recurso 5692/2017) recoge esta idea -a pesar de que rechaza su aplicación para ese caso concreto al no apreciarse que la modificación de las circunstancias alegada sea sustancial- en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

<<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.>>

Especialmente relevante para el caso objeto de la presente controversia es el analizado en la sentencia de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo 15 de octubre de 2020 (nº recurso 6189/2017) -posteriormente confirmada en las sentencias del mismo tribunal de 21 de octubre de 2020 (nº recurso 327/2019), de 29 de octubre de 2020 (nº recurso 4648/2018) y de 24 de marzo de 2021 (nº recurso 4648/2018)-, en la que, ante un cambio en el régimen de tributación del contribuyente -en aquel caso, régimen de sociedades patrimoniales y régimen general del Impuesto sobre Sociedades- se permite modificar la opción inicialmente ejercitada, ya que dicho cambio de régimen tributario influye de forma decisiva en la decisión de qué opción adoptar. En concreto, señala la sentencia lo siguiente (el subrayado es nuestro):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Es desproporcionado exigir del contribuyente que prevea todos los efectos que puedan derivarse de su "tacita opción", incluso que se torne desfavorable para sus intereses en una situación como la descrita, máxime cuando el cambio de régimen no responde a una conducta sancionable del contribuyente. La opción original se habría convertido en este caso en un callejón del que es imposible salir. La manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias, circunstancias que han cambiado sustancialmente, por lo que queda 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 impropriamente, por haber ejercitado dicha opción original.

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

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

En el caso objeto de estas reclamaciones económico administrativas, H, SA tributó, en el momento de presentar su autoliquidación para los periodos impositivos 2016 y 2017, por el régimen de consolidación fiscal, contando el grupo con una base imponible negativa para ambos periodos.

Con posterioridad se acredita que en aplicación del artículo 58.4.d) LIS procedía su exclusión del grupo fiscal desde el 1 de enero de 2016, pasando a tributar por el régimen individual ordinario del Impuesto en ambos periodos impositivos. Al modificarse el régimen tributario correspondía un nuevo cálculo del límite de deducibilidad de los gastos financieros, reduciéndose su cuantía y, con ello, el importe que en este concepto podía deducir en su base imponible en los ejercicios 2016 y 2017, lo que lleva a la generación de una base imponible positiva.

A la vista de lo expuesto resulta indudable que se produce un cambio sustancial en las circunstancias en base a las cuales la entidad reclamante adoptó inicialmente la decisión de no optar por la libertad de amortización. Al contar el grupo con una base imponible negativa, H, SA. optó por no aplicar el incentivo fiscal, ya que no tendría el efecto de disminuir su base imponible y deuda tributaria, al ser ya negativa tanto para el ejercicio 2016 como 2017. Además de no tener efecto sobre la deuda tributaria se generaría, en caso de aplicación, el inconveniente de que dicho gasto deducible sólo podría incluirse en la base imponible de periodos posteriores con el límite del 70% -en aplicación del artículo 26 LIS-, por lo que resultaba lógico que la entidad reclamante optase en aquel momento por no anticipar la deducibilidad fiscal de la amortización.

Ahora bien, en aplicación del artículo 58.4.d) LIS cambia su régimen tributario al ser excluida del grupo, lo que tiene como consecuencia que surja una base imponible positiva, resultando razonable que se otorgue al contribuyente la posibilidad de optar nuevamente por aplicar la libertad de amortización, ya que precisamente este cambio en el régimen tributario aplicable afecta de forma fundamental a tal decisión, al sí existir ahora una renta positiva en la base imponible que puede ser minorada o incluso anulada mediante la aplicación del citado incentivo fiscal.

De hecho, a una conclusión similar llegó este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 4 de abril de 2017 (RG 1510/13), disponible en DYCTEA. Aún cuando dicha resolución ha sido anulada por sentencia de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020 (nº recurso 439/2017) y analiza la aplicación de las bases imponibles negativas como opciones tributarias -interpretación superada por la ya reseñada sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021 (nº recurso 4464/2020)-

, en ella se alcanzan conclusiones similares a las del supuesto objeto de controversia al analizar el funcionamiento de las opciones tributarias.

En concreto, respecto al grado de vinculación o irrevocabilidad de la opción ejercitada en la autoliquidación presentada en el plazo reglamentario de declaración, este TEAC reconocía la siguiente posibilidad:

<<Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.>>

El caso analizado en la presente resolución resulta similar. La sociedad, a pesar de tener derecho a deducir en base imponible un mayor gasto en aplicación del incentivo fiscal de libertad de amortización, optó por no hacerlo ya que la base imponible de quién entonces era contribuyente -el grupo fiscal- era negativa.

En el caso de la libertad de amortización, su aplicación en una situación de bases imponibles negativas del Grupo resulta contraria a la lógica económica, ya que si decidiese adelantar el gasto por amortización deducible en ese ejercicio, podría compensarlo en periodos posteriores pero sólo con el límite del 70% de la base imponible previa, al contrario que si sigue el ritmo contable, que permitiría integrarlo en la base imponible de periodos posteriores sin límite.

Por ello, en caso de que posteriormente la base imponible resulte positiva -como es el caso ante el cambio en el régimen de tributación- se habrá modificado la circunstancia que hizo ejercitar tal opción, debiendo permitir su modificación vía rectificación de autoliquidación, como efectivamente solicita H, SA en las presentes reclamaciones económico administrativas. A la luz de lo expuesto procede estimar la pretensión formulada, debiendo permitir al contribuyente optar por aplicar la libertad de amortización en aplicación de la cláusula rebus sic stantibus".

Asimismo, en la resolución de 23 de enero de 2023 (RG 324-2022) referida a un supuesto en el que el contribuyente no ejercitó la opción de aplicar la libertad de amortización respecto de determinadas inversiones en su autoliquidación del IS de 2017 porque la Inspección le había negado ese derecho en la regularización efectuada a su cargo por su IS de ejercicios anteriores (2013 y 2014). Con posterioridad a la conclusión del plazo reglamentario de presentación de la declaración, este Tribunal Central anuló aquella regularización en su resolución de 27/10/2020 (RG 4190/2018), en la que se reconoce expresamente la procedencia del beneficio fiscal, siendo ésta la razón por la que solicitó la aplicación del incentivo fiscal de la libertad de amortización en su solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS 2017.

Decíamos en esta resolución (RG 324-2022):

<<Cabe destacar, a estos efectos, que en esa referida resolución de este TEAC de 27/10/2020 establecíamos lo siguiente:

"...pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa a efectos de determinar la fecha de puesta a disposición del PARQUE GG, ya que ello determinará que la libertad de amortización esté o no condicionada a que la entidad mantenga o incremente su plantilla.

La partida de PARQUE GG recoge las inversiones realizadas en el parque eólico denominado "GG", sito en los términos municipales de A, B y C, provincia de D, con una potencia nominal de ...,... MW, en el que se han instalado un total de .. aerogeneradores marca ..., modelo ..., de ... metros de altura de buje, siendo los hitos cronológicos de la ejecución del PARQUE GG, los siguientes:

(...;)

De acuerdo con lo anterior, a juicio de la Inspección, la puesta a disposición de la inversión se produjo el 21-10-2010, según la documentación final de obra del Director de obra D. Xy, si bien, a juicio del interesado, la puesta a disposición habría tenido lugar el 26-01-2011 con la firma del Certificado de Recepción Provisional del Suministro del parque eólico, con la consiguiente entrada en vigor a partir de esa fecha del periodo de garantía principal y también con el contrato de operación, mantenimiento y servicio del parque, siendo a partir de ese momento cuando el interesado asumió como propietario los riesgos del parque eólico.

Pues bien, el término puesta a disposición empleado en la LIS debe entenderse, conforme a su sentido jurídico, como la disponibilidad de la cosa objeto del contrato, esto es, en la terminología legal es una expresión equivalente a la entrega, es decir, representa el modo de adquisición del dominio sobre un bien. En definitiva, la puesta a disposición es el momento en el cual, desde un punto de vista jurídico privado, se adquiere el dominio del bien objeto del contrato, con independencia tanto de la fecha en la que se formalizó dicho contrato como del importe de los pagos parciales que se hayan entregado al ejecutor de una obra, de modo que, de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución, entiende este Tribunal que la puesta a disposición del parque GG se produjo el 26-01-

2011 al haber sido suscrito en dicha fecha el Certificado de Recepción Provisional del Suministro del parque eólico con la consiguiente transmisión al obligado tributario del riesgo y la propiedad del Suministro con todos los derechos y obligaciones inherentes al mismo, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras en este punto.

SEXTO.- Así pues, pasaremos a continuación a determinar la duración del proyecto de inversión, considerando la Inspección que el inicio del mismo tuvo lugar el 16-05- 2002 y su finalización el 21-10-2010, abarcando por tanto más de 24 meses.

Pues bien, a efectos de determinar si entre la fecha del encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición transcurrió un plazo superior a 24 meses, debemos estar a las siguientes fechas:

- Fecha del encargo: fecha de la escritura pública del contrato de construcción llave en mano suscrito por las partes: ...-2010, independientemente de las solicitudes de licencias y demás trámites llevados previamente a cabo.

- Fecha de la puesta a disposición del parque eólico: 26-01-2011.

Podemos comprobar por tanto que la duración del proyecto de inversión fue inferior a 24 meses, estimándose las pretensiones actoras también en este punto.

Así las cosas, de acuerdo con todo lo anterior, podemos determinar que resulta de aplicación al caso que nos ocupa la redacción dada a la Disposición Adicional 11ª del TRLIS por el RDL 13/2010, gozando las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material realizadas por el obligado tributario en la ejecución del parque GG de libertad de amortización sin estar condicionadas al mantenimiento de la plantilla de la entidad.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado."

CUARTO.-(...)

No obstante lo anterior, debemos tener en cuenta que como señala el obligado, a la hora de ejercitar las opciones tributarias debe tenerse en cuenta el principio de "rebus sic stantibus", es decir que si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, la opción inicialmente emitida puede mudarse y así se debe admitir.

Cabe destacar a estos efectos nuestra resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015) en la que señalábamos:

"Y, en tal sentido, este Tribunal entiende que, en casos como el que nos ocupa de compensación de B.I.N.'s, lo dispuesto por el artículo 119.3 de la LGT de 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"; debe interpretarse y entenderse que es así "rebus sic stantibus" -estando así las cosas o mientras las cosas no cambien-; con lo que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración (que en su día minora unas B.I.N.'s con una actuación que los Tribunales terminan anulando), deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse.

[...;]

Por ello, y como se ha expuesto, este Tribunal considera que si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, la opción inicialmente emitida puede mudarse; y así se deberá admitir.

Y podrá mudarse, pero no de manera libérrima y olvidándose totalmente de aquello por lo que se hubiera optado en la declaración presentada dentro del período reglamentario para hacerlo; porque el artículo 119.3 de la LGT dice lo que dice, y este Tribunal no defiende que deba desatenderse a lo que dispone, y más aún si se tiene en cuenta cómo se ha analizado ese precepto en nuestros pronunciamientos previos, particularmente en el citado que se dictó el 4 de abril de 2017.

En tal sentido, este Tribunal entiende que, aceptando que la opción inicial podrá mudarse si la situación en que se ejercitó tal la opción cambia, la solución más respetuosa con lo que dispone ese artículo 119.3 de la LGT, es considerar que la posibilidad de optar de nuevo se abre sólo sobre la parte que "de nueva" tenga la situación posterior respecto de la inicial, y que respecto de lo que ya se optó en su día en la situación inicial, esa opción queda bajo los efectos de dicho artículo 119.3 de la LGT y de la interpretación que de los mismos dimos en nuestra resolución de 04/04/2017 (R.G. 1510/2013); lo que supone que, más que propiamente de una muda o cambio de la opción anterior, lo que se abre es la posibilidad de optar respecto de algo -nuevo- sobre lo que antes no se había podido optar; y siempre por un cambio de la situación que -recuérdese- haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración.

Por otra parte, la voluntad mostrada cuando se optó inicialmente (no compensar, compensar en parte, o todo lo posible) no podrá extrapolarse, trasladándola por una presunción, a la opción posterior, que se adopta en una situación nueva y distinta de lo anterior;..." (FD8º)

Cabe señalar que el referido criterio, basado en la cláusula "rebus sic stantibus" aplicable en relación al ejercicio de las opciones, no se ve afectado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30-11-2021, rec. 4464/2020, que modifica el criterio que venía manteniendo el TEAC en el sentido de considerar que la compensación de las BIN's de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar el IS es un verdadero derecho autónomo y no una opción tributaria, lo que como ya se ha señalado, no ocurre con la libertad de amortización, que, a juicio de este TEAC, debe seguir siendo considerando como una opción tributaria.

Cabe destacar, asimismo, la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (Rec. n.º 6189/17), confirmada en las posteriores sentencias de 21 de octubre de 2020 (Rec. n.º. 327/19) y 29 de octubre de 2020 (Rec. n.º. 4648/2018), en la que se establece 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 imputación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, sino que debe permitírsele ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, determinado administrativamente, 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.

Así, en la referida sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020 (Rec. n.º 6189/17) se señala:

"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 Sociedades, 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."

Cabe estimar, por todo ello, la alegación del obligado puesto que, ha quedado acreditado a juicio de este TEAC, que la razón última por la que la reclamante no ejercitó la opción de aplicar la libertad de amortización respecto de las inversiones en el parque GG en su autoliquidación del IS de 2017 fue que la Inspección le había negado ese derecho en ejercicios anteriores lo que debió asumir de acuerdo con el respeto al principio de ejecutividad de los actos administrativos, declarando conforme que no disponía, en ese ejercicio, de la posibilidad de aplicar la libertad de amortización a las mencionadas inversiones. Incluso, puede señalarse que, de haber seguido aplicando el obligado la libertad de amortización en los ejercicios 2017 y siguientes, teniendo en cuenta lo que le había dicho la Inspección para ejercicios anteriores, podría haber sido, incluso, sancionado por ello, por lo que parece lógico que presentara, en su día, dicha autoliquidación (y también, según consta en el expediente, las de los ejercicios siguientes 2018 y 2019) siguiendo el criterio inspector (no haber lugar a la libertad de amortización), sin perjuicio de poder ejercer, como hizo, su derecho de solicitar la rectificación de esas autoliquidaciones defendiendo la procedencia de la libertad de amortización, una vez que ese criterio de la Inspección fue anulado, en este caso, por este TEAC en la resolución referida.

Por tanto, una vez que, por este TEAC, se reconoce a la entidad la posibilidad de aplicar la libertad de amortización en relación con las inversiones en el parque GG, anulando la regularización que la Inspección había practicado a la entidad por su IS de 2013 y 2014, es claro que se produce un cambio de las circunstancias relevantes existentes en el momento en que se presentó la autoliquidación (declaración inicial) del IS de 2017 por lo que, de acuerdo con todo lo expuesto, se debe permitir al obligado cambiar la opción inicialmente ejercitada (de no aplicar la libertad de amortización), vía solicitud de rectificación de dicha autoliquidación.

Se estiman, por tanto, las alegaciones del obligado, debiendo proceder la Inspección a examinar la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS de 2017, permitiendo, en su caso, aplicar la libertad de amortización instada en relación a las inversiones del parque GG, siempre y cuando cumpla los requisitos para ello>>

Ya en el ámbito concreto de la opción por la tributación conjunta/individual en el IRPF son diversos los pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia acerca de la posible revocabilidad de la misma.

Así, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 5 de mayo de 2017 (rec.contencioso administrativo nº 1131/2013) señalaba lo siguiente (el énfasis es añadido):

<<En nuestras Sentencias núm. 588/2004, de 3 de junio y 991/2016 de 24 de noviembre, hemos dicho: «La finalidad de la norma impeditiva de modificar la opción inicial responde a criterios de seguridad jurídica, excluyentes de caprichosos cambios de criterio y dotando de carácter vinculante a la opción inicial».

Mientras la opción manifestada en cada uno de los periodos no vincula para otros sucesivos, el ejercicio de esa facultad impide en cambio al sujeto pasivo ir contra sus propios actos, lo que significa que no puede desvincularse de la opción manifestada en la declaración presentada dentro de un mismo periodo. El principio del que se ha de partir es el del carácter invariable de la opción por la tributación conjunta o individual. Se considera que tiene lugar un cambio de opción cuando la rectificación de la que fuera la primera se hace dentro del periodo voluntario de presentación de declaraciones.

En este sentido, esta Sala ha aceptado la rectificación posterior, cuando ha existido un vicio de la voluntad en el momento de ejercer la opción, por circunstancias no imputables a los propios interesados, pues la norma no impide la rectificación de la declaración presentada en una u otra modalidad, si aquella se debiera a error material o a un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración, siempre que, en uno y otro caso, no sean imputables al sujeto pasivo.>>

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 29 de abril de 2014 (rec. contencioso administrativo nº 2057/2010) conocía de un supuesto en que el obligado tributario había presentado junto con su cónyuge la autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2007 en la modalidad de tributación conjunta. La Administración tributaria practicó liquidación provisional por dicho ejercicio incorporando los ingresos del cónyuge del obligado tributario, que no habían sido declarados. El obligado tributario solicitó que la liquidación se practicara en la modalidad de tributación individual, por ser la opción más favorable. Pues bien, la sentencia desestimó la pretensión del interesado afirmando lo que sigue (el énfasis es añadido):

<<TERCERO.- Así expuesta la controversia entre las partes, resulta que la Jurisprudencia de esta Sala de lo Contencioso-administrativo citada por el recurrente viene referida al anterior criterio mantenido sobre esta cuestión.

(.....).

Consecuentemente, y asumiendo el criterio seguido actualmente por esta Sección Tercera, procede desestimar el único motivo impugnatorio esgrimido por la parte recurrente.

En efecto, dispone el artículo 83 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF :

"Artículo 83 Opción por la tributación conjunta

1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria".

No resulta objeto de discusión que el recurrente presentó la declaración del IRPF ejercicio 2007 en régimen de tributación conjunta, pero al omitirse los rendimientos del trabajo del cónyuge, la Oficina Gestora practicó propuesta de liquidación provisional incrementando el importe de aquellos. A los anteriores hechos le es de aplicación el artículo 83.2 de la Ley 35/2006, del IRPF el cual dispone que "la opción ejercida para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración". A su vez el artículo 119.3 LGT establece 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".

Así las cosas, la pretensión deducida por la parte actora entra en colisión con el transcrito artículo 83.2 de la Ley 35/2006, que obliga a la Administración a practicar la liquidación aplicando la opción escogida por el sujeto pasivo, elección que no puede considerarse como un error material de los actores, sino como una decisión libre y voluntaria que dio lugar a una declaración tributaria en la que se aplicaron las normas correspondientes a la opción elegida. El perjuicio invocado deriva del incremento de ingresos aplicado por la Agencia Tributaria en la liquidación provisional al consignar un rendimiento no declarado, pero cuando se dictó ese acto de liquidación ya no era posible modificar la opción elegida por el sujeto pasivo para ese ejercicio fiscal al haber precluido el plazo para optar. Ha de recordarse la doctrina jurisprudencial según la cual para que un error pueda invalidar un negocio, es preciso que el mismo no sea imputable a quien lo padece, y tal cosa sucede cuando quien lo invoca podría haberlo eliminado empleando una diligencia normal adecuada a las circunstancias, es decir, una diligencia media teniendo en cuenta la condición de las personas, pues de acuerdo con los postulados de la buena fe el requisito de la excusabilidad tiene por función básica impedir que el ordenamiento proteja a quien no merece dicha protección por su conducta negligente (sentencias de 24 de enero de 2003, 12 de julio de 2002 y 30 de septiembre de 1999, entre otras). En el caso que nos ocupa, la desproporción entre los rendimientos dinerarios conjuntos y los del esposo, que se omitieron, imposibilita considerar que se trate de un error esencial, excusable y no imputable al que lo padece.

Por todo lo expuesto, debemos desestimar el único motivo de impugnación planteado por la recurrente, procediendo, en consecuencia, la íntegra desestimación del presente recurso contencioso-administrativo>>.

En similares términos se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 10 de julio de 2018 (rec. contencioso administrativo 311/2015).

Cabe citar también la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 28 de noviembre de 2018 (rec. contencioso administrativo nº 62/2018). Esta sentencia conocía de un supuesto en el que los cónyuges presentaron la declaración por el IRPF del ejercicio 2013 en la modalidad de tributación conjunta. Una vez cobrados unos atrasos a imputar en el ejercicio 2013 presentaron declaraciones complementarias en tributación individual. Señala la sentencia (la negrita es añadida):

<<SEGUNDO.- La única cuestión discutida en este recurso es la de si es posible efectuar una nueva opción de tributación, diferente a la seguida en la autoliquidación de los actores del IRPF, correspondientes al ejercicio 2013, al entenderse por los actores que ello sería más beneficioso, a la vista de los atrasos salariales percibidos en relación a ese mismo ejercicio.

El TEAR sostiene en su Resolución que no es posible el cambio de opción de tributación, con posterioridad a que se ejerza en la autoliquidación.

La Ley 35/2006 del IRPF señala en su artículo 83 respecto a la opción por la tributación conjunta, en el mismo sentido que antes lo hacía el art. 85 del Real Decreto Legislativo 3/2004: "1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto. La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria."

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

De ello se desprende que la opción ejercida de tributación por el sujeto pasivo al presentar su autoliquidación le vincula para el futuro y vincula también a la administración, ya que, una vez finalizado el período reglamentario de pago, no puede, sin excepciones, modificarse el régimen de tributación elegido y pasar a otro diferente, como sería en este caso el individual, por mucho que, le resulte con posterioridad más ventajoso a los interesados.

Tal prohibición responde a un elemental principio de seguridad jurídica que, aunque en este caso perjudica al sujeto pasivo, también es cierto que le puede beneficiar, en sentido contrario, si la administración pudiera pretender el cambio de tributación al resultarle más favorable.

No obstante, el criterio mantenido en las sentencias dictadas por esta Sala es establecer que si existe un error en la formación de la voluntad no imputable al contribuyente y debidamente acreditado cabe la posibilidad de modificar la opción de tributación. Así en la sentencia de esta Sala de 14 de diciembre de 2012, rec. 454/2009 hemos concluido: "a) No cabe duda que la alternativa entre el régimen de tributación conjunta y el individual es una genuina opción tributaria que, por definición, es susceptible de producir un resultado diferente según se escoja una u otra vía, de suerte que la consideración como más favorable de una frente a otra, al ser consustancial a la propia opción,

se presume conocido y aceptado por quien la realiza, por lo que la mera constatación de la naturaleza más desfavorable de la opción efectivamente elegida por el contribuyente no puede sin más erigirse en prueba del error que se invoca padecido, siendo así aplicable el régimen especial - en terminología de los recurrentes- contrario a la posibilidad de rectificar y previsto para las opciones tributarias en el ya citado artículo 119.3 de la LGT/2003 , conforme al 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", precepto que, por lo demás, guarda cabal coherencia con el límite temporal para el ejercicio de la opción establecido en el párrafo segundo del artículo 85.2 LIRPF , siendo pues inaplicable la Disposición Adicional Tercera del R.D. 1163/1990 , en que se fundan los recurrentes, porque no nos encontraríamos ante la rectificación de una declaración, sino de una modificación de la opción inicialmente ejercitada vedada por el artículo 119 LGT .

b) Esta consideración es aplicable a todos los supuestos en los que, presupuesta una declaración veraz y completa, los recurrentes se limitan a identificar el error padecido con el resultado desfavorable, hipótesis en la que el pretendido cambio en la tributación ha de considerarse en todo caso improcedente si se ejercita fuera del plazo establecido.

Ahora bien, es fácil entender que la opción por uno u otro régimen de tributación ha podido basarse en unos datos fácticos erróneos o incompletos, supuesto en el que habría de analizarse sila ulterior subsanación de los errores de los elementos fácticos de la declaración puede extenderse al cambio en la opción misma de tributación, lo que es admitido excepcionalmente por los Tribunales sólo en supuestos de errores no imputables al propio contribuyente."

Y con cita en la citada sentencia de esta Sala de pronunciamientos de otros Tribunales: " La STSJ de Cataluña de 16 de mayo de 2012, recurso 1345/2008 , en un supuesto en el que se alegaba que se había producido un error de consentimiento en la confirmación del borrador, en la creencia de que el borrador aglutinaba todos los rendimientos de la unidad familiar(así como la deducción por adquisición de vivienda) y de que, como se indicaba en la comunicación, la opción económicamente más favorable era la tributación conjunta, recuerda que "este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse en anteriores resoluciones (sentencias núm. 588/2004, de 3 de junio , 523/2005, de 17 de mayo , y 1191/2008, de 27 de noviembre), en el sentido de señalar que el carácter invariable de la opción por la tributación conjunta o individual responde a criterios de seguridad jurídica excluyentes de caprichosos cambio de criterio; y, siendo la opción voluntaria, para existir como tal es necesario que la voluntad no se encuentre viciada por circunstancias no imputables a los propios interesados, de tal forma que la norma no impide la rectificación de la declaración presentada en una u otra modalidad, si aquella se debiera a error material o a un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración, siempre que, en uno y otro caso, no sean imputables al sujeto pasivo. La no imputabilidad del vicio en la voluntad a los propios interesados presupone que éstos hayan obrado con arreglo a las normas de cuidado; no obstante, aún cuando el sujeto pasivo no haya extremado hasta el agotamiento toda la diligencia posible, cabe que ya un evento imprevisible dentro de la normal y razonable previsión, ya un suceso externo insuperable e inevitable o la conducta dolosa o negligente de un tercero absorban la relación de causal del vicio o error de la voluntad, lo que ha determinarse caso por caso".

En definitiva, la doctrina de este Tribunal hace depender la posibilidad de rectificar la opción inicial por la tributación conjunta o individual de la existencia o no de un vicio de la voluntad, no apreciado, por ejemplo en las Sentencias de 15 y 29 de diciembre de 2008 , o en la núm. 588/2004 , y sí apreciado en la sentencia de 4 de febrero de 2010 , en la que se dijo que se hallaban "ante un supuesto de voluntad viciada, en el que el error esgrimido vino motivado por circunstancias no imputables a los interesados, si se tiene en cuenta que la declaración se confeccionó por una tercera persona que desconocía los ingresos reales de la recurrente, además de resultar creíble la no detección, a simple vista, por parte de la última citada del error contenido en la certificación del total montante de las cantidades anuales percibidas. Razón por la que procederá dar lugar al recurso y, con anulación de la resolución impugnada y liquidación provisional a que se contrae, se efectúe una nueva en la que se permita a los contribuyentes la tributación individual por ser más favorable a sus intereses en consideración a los ingresos efectivamente obtenidos", y en la propia Sentencia de 16 de mayo de 2012 , que relaciona sus precedentes, y que concluye que "la Sala estima que nos hallamos ante un supuesto de voluntad viciada en la elección del régimen de opción de tributación conjunta, en el que el error vino determinado por circunstancias no imputables a los interesados, sino a la propia Administración, en atención a las circunstancias examinadas".

La aplicación de esta doctrina al caso enjuiciado comporta que se estime acreditado el error sufrido por los contribuyentes al presentar en periodo voluntario su declaración del IRPF del ejercicio 2013 y ello en cuanto la misma se presentó tomando por ciertos los rendimientos del trabajo del ejercicio consignados en el certificado emitido por la empresa que coincidía con los borradores remitidos por la Agencia Tributaria, y en los que no aparecen esos atrasos, lo que provoca en los contribuyentes la seguridad de que efectivamente esos son los datos y no otros, provocándoles un error al indicarles que la opción más favorable era la modalidad de conjunta; sin que al momento de finalizar el plazo de la presentación del IRPF en periodo voluntario conociesen los recurrentes si iban a percibir más salarios y en su caso la cantidad de los mismos, correspondientes al ejercicio del 2013 en concepto de atrasos.

Por la prueba practicada en este proceso (informe de fecha 11 julio 2018) prestado por don Ceferino en calidad de Director de la empresa Traviesas del Norte S.A., ha quedado acreditado la situación de crisis económica que en el año 2013 atravesó la empresa Traviesas del Norte S.A. situación que fue transmitida a los trabajadores mediante varias comunicaciones en que se les informaba de que se iba a proceder a reducir el importe de su retribución bruta, la reducción de sus condiciones laborales e incluso la reducción de plantilla, así como que en los años 2012 y 2013 los contribuyentes, como los restantes empleados de la empresa percibieron sus salarios no de forma puntual y en el plazo como hubiese correspondido; y consta que varias empresas que integran el grupo empresarial PRAINSA al que pertenece Traviesas del Norte S.A en el año 2013 estuvieron en concurso voluntario de acreedores, declarado en el Juzgado Mercantil de Zaragoza.

La resolución del TEAR impugnada ha negado a los reclamantes la modificación de la opción ejercitada una vez finalizado el plazo reglamentario de la declaración al entender que no estaba justificada la existencia de una voluntad viciada ni acreditado un cambio de circunstancias objetivas, argumentando que cuando hicieron la declaración de tributación conjunta los interesados conocían que iban a percibir en algún momento unos atrasos que debía imputarse a este ejercicio 2013. La prueba practicada acredita la incertidumbre sobre el cobro de unos atrasos y de su cuantía dadas las dificultades económicas que atravesaba la empresa, con varias empresas del grupo en concurso voluntario de acreedores en aquella época y habiendo sufrido los trabajadores la reducción en el ejercicio anterior año 2012 de sus retribuciones de forma unilateral por la empresa, así como otras medidas drásticas para adecuar la estructura productiva y los costes salariales a la nueva situación del mercado. Ha habido por tanto un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración y no ha sido debido a circunstancias imputables a los sujetos pasivos, al contrario han tenido que soportar los contribuyentes un detrimento de sus condiciones y retribuciones laborales necesario para hacer posible la reestructuración de la empresa y la continuación de su actividad productiva, y es en el año 2014, cuando la empresa sale de esta situación de crisis cuando comunica a los trabajadores, entre los que se incluyen los reclamantes, el abono de unos atrasos del año 2013.

Todo ello implica la estimación del recurso>>.

Por último, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 15 de junio de 2020 (rec. contencioso administrativo nº 482/2019) conoce de un caso en el que los cónyuges presentaron autoliquidaciones por el IRPF de los ejercicios 2012 a 2014 por la modalidad de tributación individual. En las autoliquidaciones de la mujer se incluyeron como rendimientos del trabajo prestaciones económicas por cuidado de menor a su cargo afectado de enfermedad grave. Posteriormente solicitaron la rectificación de dicha autoliquidaciones con base en la consulta vinculante V1512-15 de 20 de mayo, conforme a la cual las citadas prestaciones económicas estaban exentas por quedar incluidas en el artículo 7.z. de la LIRPF. En la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones los cónyuges solicitan el cambio de opción escogiendo la modalidad de tributación conjunta por resultarles más favorable. La sentencia estima la pretensión de los obligados tributarios afirmando lo siguiente (la negrita es añadida):

<<En el caso que nos ocupa el ejercicio de la opción por la tributación individual obedeció a la inclusión errónea de la prestación económica por cuidado de menor a cargo afectado de enfermedad grave en los datos fiscales y en los borradores de declaración del impuesto sobre la renta, como "Rendimientos de Trabajo". Así consta en los Certificados de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF de la entidad Mutual Midat Cyclops Matepss N°1 y en los borradores de renta obrantes en el expediente administrativo, en los que consta expresamente como opción de tributación la individual, se entiende que por ser la más favorable a la contribuyente.

A la vista de lo expuesto y aun partiendo del carácter en principio invariable del ejercicio de la opción por la tributación conjunta o individual, que responde a criterios de seguridad jurídica, en este caso procede estimar el recurso porque se ha probado un error en la formación de la voluntad propiciado por una comunicación de datos que contenía una incorrecta calificación de la prestación económica por cuidado de menor a cargo afectado de enfermedad grave, lo que determinó que los cónyuges se acogieran a una opción de tributación que puede ser ahora excepcionalmente modificada dadas las circunstancias expuestas.

Por ello ha de estimarse la pretensión de la demanda, esto es, reconocer el derecho de los recurrentes a que se realicen nuevas liquidaciones conforme a la opción de tributación conjunta, devolviendo el importe pagado que proceda, con sus intereses de demora>>.

También en relación con la opción sobre tributación conjunta/individual en el IRPF se ha pronunciado este Tribunal Central en su reciente resolución de 31 de enero de 2023 (RG 2499/2021) que contempla un supuesto en el que el contribuyente presentó el 10 de abril de 2019 declaración-autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2018 acogándose a la forma de tributación individual. Más de un año después, presentó escrito de solicitud de rectificación de su autoliquidación señalando que el 10 de abril de 2019 presentó por "vía telefónica y a través de una operadora de la agencia tributaria" aquella declaración del IRPF del ejercicio 2018 y que no lo hizo por la modalidad de tributación conjunta porque lo desconocía y no le informaron de ello. En la resolución señalada dijimos:

<<TERCERO.- (.....).

La literal interpretación de de los preceptos transcritos conduce a la irrevocabilidad de la opción ejercida, salvo que se realice dentro del plazo reglamentario para la presentación de la correspondiente declaración. En esos términos se ha pronunciado este Tribunal en su resolución de 24 de mayo de 2002 (RG.5471/1998).

No obstante, no puede obviarse que la doctrina ha construido un reiterado criterio, donde, si bien se reconoce que la opción por una u otra forma de tributación es voluntaria, se exige para existir como tal que la voluntad no se encuentre viciada por circunstancias no imputables a los interesados, de forma y manera que cuando concurren circunstancias, no imputables a los contribuyentes, que hubieran viciado el ejercicio de aquella opción, ésta podrá modificarse con posterioridad; entre otras, sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña, de fecha 16 de mayo de 2012 (rec. 1345/2008), de Madrid, de fecha 26 de marzo de 2009 (rec. 623/2007), de Castilla y León, de fecha 28 de noviembre de 2018 (rec. 62/2018) o de Aragón, de fecha 18 de octubre de 2019 (rec. 109/2019). Por todas, en la referida sentencia de 16 de mayo de 2012 (rec. 1345/2008), reproduciendo otras anteriores (sentencias núm. 588/2004, de 3 de junio 523/2005, de 17 de mayo y 1191/2008, de 27 de noviembre, entre otras), se argumenta lo siguiente:

"Este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse en anteriores resoluciones (sentencias núm. 588/2004, de 3 de junio, 523/2005, de 17 de mayo, y 1191/2008, de 27 de noviembre), en el sentido de señalar que el carácter invariable de la opción por la tributación conjunta o individual responde a criterios de seguridad jurídica excluyentes de caprichosos cambio de criterio; y, siendo la opción voluntaria, para existir como tal es necesario que la voluntad no se encuentre viciada por circunstancias no imputables a los propios interesados, de tal forma que la norma no impide la rectificación de la declaración presentada en una u otra modalidad, si aquella se debiera a error material o a un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración, siempre que, en uno y otro caso, no sean imputables al sujeto pasivo. La no imputabilidad del vicio en la voluntad a los propios interesados presupone que éstos hayan obrado con arreglo a las normas de cuidado; no obstante, aún cuando el sujeto pasivo no haya extremado hasta el agotamiento toda la diligencia posible, cabe que ya un evento imprevisible dentro de la normal y razonable previsión, ya un suceso externo insuperable e inevitable o la conducta dolosa o negligente de un tercero absorban la relación de causal del vicio o error de la voluntad, lo que ha determinarse caso por caso" (el subrayado y negrita se incorpora en la presente resolución)".

En lo que hace al cambio de circunstancias objetivas respecto del momento en que se ejercitó la opción, se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo. Valga citar la sentencia de aquella Sala de 18 de mayo de 2020 (recurso de casación 5692/2017), donde se recoge que:

"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".

CUARTO.- En el presente caso el contribuyente ya manifestó a la Gestora, al tiempo de formular la solicitud de rectificación, que aquella declaración liquidación del IRPF del ejercicio 2018 se presentó por "vía telefónica y a través de una operadora de la agencia tributaria", circunstancia ésta no negada por la Gestora al tiempo de resolver aquella solicitud de rectificación, ni al desestimar el posterior recurso de reposición, de ahí que debamos tenerla por cierta.

(.....).

En la tesitura que ahora nos ocupa, la única cuestión con relevancia jurídica en la confección y presentación de aquella declaración (o ratificación del "borrador" ya confeccionado por la Administración), es la forma de tributación, individual o conjunta, de ahí que atendida la diferencia entre las cuotas diferenciales en uno y otro caso (más de 2.300 euros), únicamente una "información y asistencia" poco precisa, incompleta o desafortunada por parte del personal técnico de la Administración tributaria generó en el contribuyente la falsa expectativa de que estaba "cumpliendo con sus obligaciones tributarias" de la forma menos gravosa para él, "optando" en esas circunstancias claramente de manera errónea por la forma de tributación individual, lo que cabe identificar con un supuesto de voluntad viciada por la participación de un tercero.

Es por ello que este Tribunal, en las circunstancias concurrentes en el presente caso, donde además no se aprecie conducta o actuación procesal fraudulenta alguna por parte del sujeto pasivo, considera que la declaración

de voluntad del contribuyente en que se constituye aquella opción por la forma de tributación individual, se encontraba viciada por una incompleta, deficiente o poco precisa "información y asistencia" del personal técnico de la Administración tributaria, no acorde con la extrema sencillez de la cumplimentación de aquella declaración liquidación (o ratificación del "borrador" de declaración), de ahí que concurra un supuesto de voluntad viciada por la participación de un tercero, lo que impone estimar la presente reclamación económico administrativa, para, previo requerimiento a la cónyuge del contribuyente para que ratifique aquella opción de tributación conjunta, se proceda a la anulación del acuerdo impugnado para su sustitución por otro en el que se atienda a la forma de tributación conjunta como opción ejercida por el contribuyente en relación al IRPF del ejercicio 2018>>.

En virtud de lo expuesto pueden extraerse las conclusiones siguientes:

- El tenor literal del artículo 119.3 de la LGT permite concluir sin dificultad que este precepto establece como regla general la irrevocabilidad de las opciones una vez vencido el período reglamentario de presentación de la declaración en que se ejercitaron. En particular, la opción por la tributación conjunta/individual en el IRPF para un período impositivo no puede, como regla general, ser modificada respecto de dicho período una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración, por virtud del artículo 83.2 de la LIRPF. Tal regla general tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes.

- El Tribunal Supremo ha reconocido en diversas sentencias excepciones a dicha regla general de irrevocabilidad de las opciones cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecte a los principios de justicia tributaria y capacidad económica y siempre que el obligado tributario haya actuado de buena fe, esto es, no existan indicios de la comisión de infracción tributaria. Ese cambio sustancial de circunstancias debe suponer la aplicación de la cláusula "rebus sic stantibus", de manera que la Administración está obligada a dar siempre al interesado la posibilidad de volver a optar por la alternativa que, en su criterio, le fuera más favorable.

- Esta jurisprudencia ha sido recibida por este Tribunal Central en diversas resoluciones en las que hemos fijado como doctrina que la irrevocabilidad de las opciones tributarias debe interpretarse y entenderse "rebus sic stantibus", es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. Ahora bien, en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico -esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación-.

- En el caso particular de la opción por la tributación conjunta/individual en el IRPF, los Tribunales Superiores de Justicia y este Tribunal Central han reconocido la posibilidad de rectificar la opción inicialmente ejercitada, una vez finalizado el plazo reglamentario de presentación de la declaración, cuando esa rectificación obedece a un error material o a un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración siempre que, en uno y otro caso, no sean imputables al obligado tributario. Dicho con otras palabras, al tratarse de una opción voluntaria, para existir como tal es necesario que la voluntad no se encuentre viciada por circunstancias no imputables a los propios interesados. Es decir, la rectificación será posible cuando ha existido un vicio de la voluntad en el momento de ejercer la opción por circunstancias no imputables al obligado tributario.

En virtud de lo expuesto y centrándonos en el caso aquí examinado no cabe duda de que cuando al cónyuge de la interesada se le notificó por resolución de marzo de 2020 el reconocimiento del grado de discapacidad del 67% con efectos desde el 28/12/2017, se modificaron sustancialmente las circunstancias que llevaron a ambos al ejercicio de la opción por la tributación individual respecto de sus autoliquidaciones por los ejercicios 2017 y 2018. El reconocimiento con efecto retroactivo del grado de discapacidad del 67% al cónyuge del obligado tributario pone de manifiesto un vicio de la voluntad, en el momento de ejercer la opción, por circunstancias sobrevenidas no imputables a los interesados, razón por la cual debió reconocerse la rectificación de la opción, tal como concluyó el TEAR.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT),

ACUERDA

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Como regla general, la opción por la tributación conjunta o individual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es irrevocable una vez finalizado el período reglamentario de presentación de la autoliquidación. Esta irrevocabilidad debe interpretarse y entenderse "rebus sic stantibus" es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien. De forma que en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico -esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación-, siempre y cuando la citada modificación no sea imputable al obligado tributario.

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