



Miguel Ángel Garrido
Presidente de Garrido Abogados

¿Ha flexibilizado el TS el régimen de modificación de las opciones tributarias cuando no se han ejercitado?

El artículo 119.3 LGT regula el régimen de opciones tributarias señalando que éstas se deben ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración y que no se podrán rectificar con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el propio período reglamentario de declaración. Nos centraremos hoy en la problemática suscitada en caso de que el contribuyente 'ejerza' la opción por omisión, es decir en aquel supuesto en el que no se presentó por el contribuyente ningún documento o declaración relativa al ejercicio de la opción y, con posterioridad, pretende modificarla o más bien ejercerla por primera vez.

El Tribunal Económico Administrativo Central ha dictado hasta la fecha dos Resoluciones que vienen fijando la doctrina administrativa sobre esta materia en lo relativo a la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades.

De una parte, la Resolución TEAC de 4 de abril de 2017 estableció como criterio administrativo que en los casos en que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación la Administración considera que el contribuyente no ejercitó el derecho a compensar cantidad alguna dentro del período reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho período reglamentario de declaración, no puede rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

La Resolución TEAC de 14 de mayo de 2019 analizó de nuevo este supuesto a la luz de la previa Resolución TEAC de 16 de enero de 2019, que había flexibilizado el régimen de modificación de opciones tributarias.

En esta Resolución el TEAC se reafirmó en su doctrina afirmando que el ejercicio de una opción sólo puede ser ejercitado en plazo y, fuera de él, únicamente en supuestos excepcionales que supongan que las condiciones existentes al tiempo de finalizar el plazo reglamentario de declaración hubieran cambia-



do respecto al tiempo del plazo inicial de declaración, de forma que la no presentación de la declaración o autoliquidación equivale a haber ejercido la opción, siendo esta decisión ya inalterable al no restar plazo para la presentación de la referida declaración o autoliquidación.

En resumen, el TEAC considera que una opción sólo puede ejercitarse en plazo reglamentario, porque sólo en ese plazo se podría modificar, o lo que es lo mismo, cualquier manifestación en referencia a una opción sólo tendrá efectos frente a la Administración si se realiza en el plazo de cumplimiento voluntario o reglamentario.

Siendo éste el estado de la doctrina administrativa el Tribunal Supremo ha venido a interpretar el artículo 119.3 LGT en su reciente sentencia de 18 de mayo de 2020. El supuesto de hecho examinado por el Tribunal Supremo ha sido el de un contribuyente que había ejercitado la opción por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español fuera del plazo previsto.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación pues considera claro a la vista de la normativa correspondiente a la opción de ese régimen especial que con carácter general el contribuyente debe tributar por el régimen general y sólo le es de aplicación el régimen especial cuando ejerce la opción dentro del plazo normativamente impuesto, y que, por tanto, al no hacerlo en plazo optó tácitamente por el régimen general en tanto que era requisito necesario para acogerse al régimen especial.



El contribuyente podría ejercer la opción aun fuera de plazo si no se hubiera regulado la falta de ejercicio de la opción

Pero lo relevante de esta Sentencia es que el Tribunal Supremo afirma seguidamente que el contribuyente hubiera tenido razón y que, por tanto, podría ejercer la opción aun incluso fuera del plazo previsto si no se hubiera regulado normativamente la falta de ejercicio de la opción.

En el caso de la opción por el régimen especial de trabajadores desplazados coincidimos con el Tribunal Supremo en que esa alternativa está prevista en la normativa del Impuesto.

Sin embargo, en el caso del derecho de compensación de bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades no hay normativa que regule expresamente ese ejercicio.

El Tribunal Supremo continúa señalando que el artículo 119.3 LGT establece como regla general la irrevocabilidad de la opción, por razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes pero seguidamente se pregunta si esta regla tiene excepciones a pesar de los términos que contempla el propio artículo.

El Tribunal Supremo concluye que esa irrevocabilidad se ve afectada en casos en los que una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecte a los principios de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica y también en casos en los que la correcta viabilidad de este instituto pasa necesariamente porque la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y sus efectos derivados.

Esta conclusión se abre la esperanza a un cambio de criterio en el caso de las bases imponibles negativas, pues es evidente que la Ley del Impuesto sobre Sociedades no regula como efecto de la falta de presentación de la autoliquidación en plazo la pérdida del derecho a compensar las bases y que el principio de capacidad económica se ve directamente afectado por esa pérdida.