



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/06065/2021/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **24/10/2023**

Asunto:

IVA. Ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas. Posibilidad de rectificar al alza las cuotas deducidas fuera del plazo de declaración. CAMBIO DE CRITERIO.

Criterio:

En aplicación del criterio fijado por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 23 de febrero de 2023, recursos de casación números 6007/2021 y 6058/2021, este Tribunal Central modifica el criterio que venía manteniendo y asume el criterio jurisprudencial en el sentido de considerar que el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT, toda vez que no reúne los elementos fundamentales para delimitar las opciones tributarias, pues no se concede por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En consecuencia, no se pueda impedir su ejercicio aunque sea de forma extemporánea, siempre que se haga dentro del plazo previsto en el artículo 99.3 de la Ley del IVA.

CAMBIO DE CRITERIO. Modifica el criterio de las resoluciones de fecha 21 de enero de 2016 (RG 00-09637-2015) y de 20 de enero de 2022 (RG 00-01035-2019).

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

119.3

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

99.3

Conceptos:

Compensación

Deducciones

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

IVA soportado

Modificación

Opciones

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 24 de octubre de 2023

PROCEDIMIENTO: 00-06065-2021

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: EMPRESA MUNICIPAL BELLVER,SA - NIF A57472276

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: PLAZA DEL AJUNTAMENT, S/N - 07530 - SANT LLORENÇ DES CARDASSAR (BALEARES) - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 11/08/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 10/06/2021 contra acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación dictado el 3 de junio de 2021 por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en Baleares, en relación con el IVA del ejercicio 2017.

SEGUNDO.- Con fecha 18 de febrero de 2021, la entidad EMPRESA MUNICIPAL BELLVER SA presentó ante la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Baleares de la AEAT solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del modelo 303 del ejercicio 2017, requiriendo que se incluyeran las cuotas del IVA soportado, no incluidas en las autoliquidaciones al no haber considerado deducibles dichas cuotas, y se procediera a su devolución por importe de 1.076.510,04 euros.

En dicho escrito indica que la entidad fue constituida como sociedad anónima con capital íntegro del Ayuntamiento de Sant Llorenç des Cardassar para gestionar diversos servicios municipales (recogida de basuras, limpieza viaria, alumbrado público, mantenimiento de jardines y zonas verdes, limpieza y mantenimiento de playas, así como alcantarillado, depuración de aguas residuales y otros). Desde el punto de vista financiero, la sociedad municipal se financia periódicamente con aportaciones presupuestarias o subvenciones dotación procedentes del presupuesto del Ayuntamiento.

Mantiene la entidad que si bien los servicios prestados al Ayuntamiento de Sant Llorenç des Cardassar están sujetos al IVA, lo que permite la deducción plena del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios para prestar aquéllos, las subvenciones no vinculadas al precio que reciben de este Ayuntamiento no integran la base imponible.

Por tanto, no habiendo ejercido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio 2017 relacionadas con los servicios prestados al referido Ayuntamiento, al considerar erróneamente que tales servicios estaban no sujetos al impuesto, solicitan que se integren las cuotas de IVA soportado por un importe total de 1.076.510,04 euros.

TERCERO.- Mediante acuerdo de fecha 3 de junio de 2021 se desestima dicha solicitud de devolución de ingresos indebidos sobre la base de la siguiente motivación:

"En cuanto a que consideren que las subvenciones percibidas no integran la base imponible de acuerdo con criterios superados (el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de junio de 2014) de acuerdo con Sentencias del TJUE que ha recogido el Tribunal Económico Administrativo Central, a falta de que el Tribunal Supremo haya tenido ocasión de pronunciarse, ha resuelto, en la Resolución de 9 de marzo de 2020 ante el Recurso de Alzada interpuesto por Empresa Municipal Bellver 00-0671-2016, que las transferencias percibidas del Ayuntamiento de Sant Llorenç des Cardassar, en la medida en que constituyen la contrapartida del servicio prestado, forman parte de la base imponible del Impuesto.

En cuanto a las cuotas soportadas:

En virtud de la aplicación de la doctrina de los actos propios al ámbito tributario, los empresarios o profesionales no pueden volver sobre sus declaraciones-liquidaciones para modificar el importe de la cuota deducible, incrementándolo con cuotas que en su día no se aplicaron, ya que no se puede modificar la opción ejercitada en este sentido.

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.

El artículo 99 de la Ley 37/1992 del IVA establece que el sujeto pasivo puede consignar sus cuotas deducibles de IVA en las declaraciones-liquidaciones de los períodos sucesivos siempre que no hubiesen transcurrido 4 años desde el nacimiento del derecho a deducir.

Lo anterior supone que está configurando una opción a ejercitar por el sujeto pasivo, eligiendo la declaración liquidación en la que consignará las cuotas deducibles.

Al no poder aplicar las cuotas deducibles en las autoliquidaciones que pretende rectificar, procede que presenten autoliquidaciones complementarias declarando las cuotas devengadas.

(...)

El art. 88.2 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y el artículo 223.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria establecen que en ningún caso se podrá agravar la situación inicial del contribuyente procede desestimar su petición, sin perjuicio de la verificación, comprobación o inspección de la autoliquidación por los órganos de gestión o inspección tributaria.

Dicho acuerdo es notificado a la entidad el 4 de junio de 2021.

CUARTO.- Con fecha 10 de junio de 2021, frente al acuerdo de denegación de rectificación de autoliquidación con solicitud de devolución de ingresos indebidos, la entidad interpone reclamación ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el momento procesal oportuno, con fecha 24 de enero de 2022, la reclamante presenta escrito alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Que en las autoliquidaciones presentadas y cuya rectificación se solicita, la interesada no había incluido las cuotas de IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para la prestación de determinados servicios públicos en el municipio, al considerar que la prestación de dichos servicios públicos no estaba sujeta al IVA, con lo cual el IVA soportado no podía ser deducido.
- Que la Administración Tributaria desestima la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones, sin entrar a analizar la cuestión de fondo, esto es, si la tributación defendida por la empresa municipal y reflejada en la rectificación de sus autoliquidaciones es conforme a la normativa del IVA y jurisprudencia actual.
- Que el ejercicio del derecho a deducción de las cuotas de IVA soportadas es un derecho y no una opción por lo que resulta procedente la solicitud de rectificación de autoliquidaciones instada.
- Solicita la devolución de 33.456,12 euros como consecuencia del IVA devengado declarado en las autoliquidaciones, importe que por error no se explicitó en la solicitud de rectificación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución desestimatoria de la rectificación de autoliquidaciones presentada por la reclamante.

TERCERO.- En el presente supuesto, a juicio de este Tribunal, la cuestión que es preciso resolver en primer lugar es si en el Impuesto sobre el Valor Añadido, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, cabe o no la modificación de las cuotas soportadas deducibles inicialmente declaradas mediante la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria.

Según los antecedentes de hecho, la entidad reclamante presenta solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a los periodos de liquidación mensuales del ejercicio 2017, incrementando las cuotas de IVA soportado inicialmente declaradas, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones.

En este sentido, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), dispone 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."

En cuanto al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado deducibles, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (Ley del IVA, en lo sucesivo), que señala:

"Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho periodo del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo periodo de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas."

(...)

"Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho."

(...)."

Al nacimiento del derecho a la deducción se refiere el artículo 98 de la propia Ley del Impuesto en los siguientes términos:

"Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes."

(...)."

El artículo 100 de la Ley del IVA establece:

"El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley."

"No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes."

Por tanto, la deducción del IVA soportado se configura como un derecho que se puede ejercitar, siempre que se cumplan todos los demás requisitos para su deducibilidad, en la declaración liquidación correspondiente al periodo en que nace el citado derecho, es decir, cuando se devenga el impuesto, o en la declaración correspondiente a los sucesivos periodos impositivos, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el momento del nacimiento del mencionado derecho o, en su caso, de la firmeza de la resolución administrativa o sentencia que decida sobre la procedencia del derecho a deducir o de la cuantía de la deducción.

El derecho a la deducción no se pierde por no haberlo ejercitado en el periodo en que se ha soportado. pues se dispone del límite

temporal de los cuatro años mencionados.

CUARTO.- Tratándose de la rectificación de autoliquidaciones de IVA para incluir en las mismas cuotas soportadas no aplicadas inicialmente, presentadas extemporáneamente, este TEAC venía sosteniendo, en resoluciones de fecha 21 de enero de 2016 (RG 00-09637-2015) y de 20 de enero de 2022 (RG 00-01035-2019), entre otras, el siguiente criterio:

"La inclusión de las cuotas de IVA soportadas en la autoliquidación correspondiente a un período de liquidación constituye una opción, en el sentido que el contribuyente facultativamente puede optar por ejercer el derecho a la deducción en el período en el que se soportaron las cuotas o en cualquiera de los posteriores. Dicha opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese período, sin perjuicio del ejercicio de ese derecho en las siguientes de conformidad con el artículo 99.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido."

No obstante lo anterior, se debe tener en cuenta el criterio sentado por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 23 de febrero de 2023 (números de recurso de casación 6007/2021 y 6058/2021).

La cuestión con interés casacional planteada ante el Alto Tribunal en los procedimientos de referencia fue la siguiente:

"Determinar si el contribuyente puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, o, por el contrario, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá practicarla en otra autoliquidación ulterior dentro del período de caducidad legalmente establecido."

En este sentido, por lo que aquí interesa, el Tribunal Supremo expone que *"una de las claves para resolver la cuestión de interés casacional suscitada vendrá determinada por la consideración del ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas en el IVA como una opción del obligado tributario, o como un derecho del que podrá hacer uso incluso una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación del período correspondiente, a través de una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del artículo 120.3 de la LGT."*

La postura que la entidad recurrente sostiene, en contra de la mantenida por la Administración tributaria e instancias revisoras posteriores, es que la deducción de cuotas de IVA soportadas constituye un derecho del contribuyente y no una opción en los términos previstos en el artículo 119.3 de la LGT según el cual:

"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."

Por su parte, según el criterio administrativo, coincidente con el que mantenía el TEAC en la referida resolución de 21 de enero de 2016, el derecho a la deducción es una opción y, en caso de no haberlo ejercido, no es posible modificar la opción una vez vencido el plazo de presentación de las autoliquidaciones, sino que la entidad podrá practicar la deducción en las autoliquidaciones correspondientes a períodos posteriores con el límite del plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a deducir conforme a lo previsto en el artículo 99. Tres de la Ley del IVA.

En los fundamentos de derecho de las sentencias referidas, el Tribunal Supremo hace alusión a los pronunciamientos mantenidos por la propia Sala en sentencias de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4464/2020), y otras posteriores de 2 y 3 de diciembre de 2021, entre otras, en las que analizando si la compensación de bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades constituye una opción tributaria, realiza las siguientes declaraciones:

"[...] La decisión que debemos adoptar en este recurso de casación es determinar si a través de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, presentada extemporáneamente, la obligada tributaria puede compensar sus BIN con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes."

"[...] La indefinición normativa de las opciones tributarias."

"En los términos en los que se acaba de presentar, la presente controversia jurídica reclama interpretar, de entrada, el artículo 119 LGT, referido a "Declaraciones Tributarias",

"Así, ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo definen el concepto jurídico de "opciones tributarias" a las que se refiere el art.119.3 LGT."

"Contrasta con este silencio conceptual, la circunstancia de que ese mismo precepto, en su apartado primero, se encarga de definir lo que es "declaración tributaria".

"En el contexto de la calidad jurídica de la ley resulta exigible una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo, en su caso, a la Administración, completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el ordenamiento jurídico confiera al reglamento."

"Y, en este sentido, no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equivocidad que el ordenamiento tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles."

"Pero es que, más allá de las puntuales dificultades que emerjan en la aplicación de determinadas normas y, en definitiva, de los derechos que las mismas alberguen, tal inconcreción conceptual puede generar efectos perjudiciales de magnitud sistémica cuando se trate de interpretar principios de ordenación del sistema tributario -como los de capacidad económica o de equitativa distribución de la carga tributaria- o, en fin, cuando el operador jurídico se enfrenta a la compleja tarea de evaluar principios, referidos ya a la aplicación del sistema tributario como, por ejemplo, el de proporcionalidad."

"[...] Delimitación de las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT."

"El artículo 12.2 de la LGT, en ausencia de definiciones en la normativa tributaria, nos conmina a "entender" los términos empleados en sus normas "conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

"Dicha tarea, que en modo alguno alcanza la definición de la norma, exige integrar, en ocasiones, los términos utilizados -en este caso, el de "opciones" tributarias- lo que redundará en la clara dificultad de fijar doctrina general al respecto, a los efectos del art. 93 LJCA, ante la necesaria consideración de las circunstancias concomitantes."

"De acuerdo con el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (RAE), el término "opción" comporta varias"

acepciones, la mayoría basadas en la idea de elección entre diferentes alternativas, como por ejemplo "cada una de las cosas a las que se puede optar" o "derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico" (acepción jurídica).

Ahora bien, conviene que enfatizamos que el artículo 119.3 LGT no se refiere a cualesquiera opciones -es decir, a un concepto amplio o genérico de opción-, sino sólo a aquellas "opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración."

A nuestro juicio, semejante previsión implica, primero, que esa "normativa tributaria" identifique que, una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente, es una verdadera "opción tributaria" y, segundo, que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

Opciones tributarias en el sentido expresado, se encuentran sin dificultad en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("BOE" núm. 285, de 29 de noviembre), como la opción por la tributación conjunta (arts. 83) o la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art. 93); en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("BOE" núm. 288, de 28 de noviembre), como la elección del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (art. 48 LIS) o la aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 61 LIS); o, en fin, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("BOE" núm. 312, de 29 de diciembre), con relación, por ejemplo, a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (art. 163 quinquies).

[...] En nuestra opinión, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación.

Así, de entrada, no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.

Por otro lado, ahondando en el elemento volitivo descrito, si la LGT considera declaración tributaria "todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos" (art. 119.1 párrafo primero), parece evidente que las declaraciones tributarias deben ser expresas, no presuntas y, por tanto, en la medida que opciones tributarias son las "que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración" (art. 119.3), también resulta evidente que la elección (o la renuncia) de una u otra alternativa en que la opción consiste, necesariamente habrá de ser expresa y no presunta, precisamente, por venir incorporada a una declaración o autoliquidación, calificada esta última como declaración por el art. 120.1 LGT, sin perjuicio del ejercicio tácito de la opción cuando se desprende de forma inequívoca y concluyente la voluntad de elección (sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, rec. Cas. 5692/2017 ECLI:ES:TS:2020:1102).

Como hemos, visto, no cabe presumir la elección o voluntad del contribuyente desde el momento que el ejercicio de toda opción ha de ser expresa o tácita pero inequívoca.

[...] Compensar o no las BIN es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT.

En su redacción vigente en los ejercicios impositivos a los que se ciñe el recurso, el art. 25.1 TRLIS expresaba que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación "podrán ser compensadas" con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

Como expresa el escrito de interposición, esto significa que el sujeto pasivo puede elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensar y en qué cuantía.

Ahora bien, esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art. 25 TRLIS ni el actual art. 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible.

De esta manera, se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art. 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario.

En definitiva, la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él.

Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea.

Además, el contribuyente que cumple con su obligación de declararlas BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho. De esta forma, la compensación de las BIN se configura como un derecho, preexistente a la propia autoliquidación.

Finalmente, la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administración- anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02)).

En consecuencia, como la decisión de compensar o no las BIN no es una opción tributaria, ex art. 119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho.

[...] Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la pregunta que nos formula el auto de admisión, consistente en "[d]eterminar, interpretando el artículo 119.3 LGT, si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades, el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente", con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, en función de todo lo razonado procede declarar lo siguiente:

"En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3LGT" [...]."

A partir de dicha doctrina jurisprudencial, el Tribunal Supremo concluye que *"el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT"*, toda vez que no reúne los elementos fundamentales para delimitar las opciones tributarias, pues no implica que se conceda por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes, señalando al efecto lo siguiente:

"En efecto, el hecho de que la ley del IVA contemple que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del impuesto devengadas y que el artículo 99.Tres LIVA disponga los períodos en que este derecho de deducción puede ejercitarse -" solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho"- únicamente significa que el sujeto pasivo puede elegir por deducir el montante total de las cuotas deducibles soportadas en el período de liquidación en que las haya soportado o en los sucesivos períodos, con el límite de que no haya transcurrido el plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho, pero esa facultad o posibilidad, al igual que ocurría con la compensación de las bases imponibles negativas en el impuesto de sociedades, no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados anteriormente para su consideración como tal, pues ninguno de los preceptos relativos al derecho a la deducción está describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En definitiva, cuando un contribuyente decide deducir unas cuotas soportadas de IVA no está ejercitando ninguna opción, sino un derecho.

Ello comporta, en relación con las circunstancias concurrentes en el caso examinado, que la presentación de las autoliquidaciones complementarias modificando la deducción inicial de las cuotas de IVA soportadas, no pueda calificarse como opción tributaria, sino como ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado."

QUINTO.- Según señala el Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente reproducida, en las opciones tributarias concurren dos elementos o requisitos que permiten delimitarlas frente a otros supuestos:

1º Requisito objetivo: la existencia en la normativa tributaria de una alternativa entre regímenes tributarios distintos y excluyentes.

2º Requisito volitivo: la elección por el contribuyente de la alternativa concreta por la que opta debe ser declarada expresamente en la correspondiente declaración o autoliquidación.

Por tanto, transcribiendo nuevamente la sentencia del Tribunal Supremo, *"no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes."*

En definitiva, en las sentencias de 23 de febrero de 2023 a las que nos hemos referido, el Alto Tribunal establece como criterio que: *"el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT, toda vez que no reúne los elementos fundamentales, que anteriormente hemos referido, para delimitar las opciones tributarias, pues, en esencia, no implica que se conceda por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes."*

Tras sentar dicho criterio, el Tribunal Supremo analiza en las citadas sentencias, a la vista de las circunstancias del supuesto examinado en las mismas, si el contribuyente podía instar la rectificación de una autoliquidación complementaria presentada por el mismo, concluyendo en sentido afirmativo.

En este sentido, entiende este TEAC que el criterio fijado por el Tribunal Supremo, en cuanto considera que el ejercicio del derecho de deducción en el IVA no constituye una opción, se establece con carácter general y no limitado al supuesto concreto planteado en el litigio.

A partir de lo expuesto en los fundamentos de derecho anteriores, este Tribunal Central debe modificar el criterio que venía manteniendo, asumiendo el criterio jurisprudencial en el sentido de considerar que la deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

En cualquier caso, dicho derecho deberá ejercitarse, incluso en los casos en que se presenten autoliquidaciones extemporáneas, dentro del plazo y según las formalidades a que se refiere el artículo 99.Tres de la Ley del IVA.

SEXTO.- Resta por determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por la entidad desde un punto de vista material.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencia de 29 de marzo de 2021 (Nº. de Recurso 537/2016) en relación con la deducibilidad del IVA soportado por la propia entidad reclamante relativo a otros períodos impositivos, señalando en el fundamento de derecho octavo lo siguiente:

"OCTAVO.- Esta Sección ha declarado en el anterior fundamento de derecho que los servicios prestados por la Empresa Municipal Bellver, S.A. por cuenta del Ayuntamiento de Sant Llorenç des Cardassar son operaciones sujetas al IVA -frente al criterio de la Administración que entendía que eran actividades no sujetas-. Y esa declaración tiene importantes consecuencias a favor del recurrente en cuanto implica que tiene derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios necesarios para prestar los servicios que esta Sección ha concluido en esta sentencia que si estaban sujetos a IVA. La deducción de las cuotas de IVA soportadas es admisible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94. Uno. 1º de la Ley 37/1992 siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 95, 96 y 97 de la misma regulación.

[...]."

A la vista de todo lo expuesto, deben confirmarse las pretensiones de la entidad en el sentido de que no es conforme a derecho la denegación de la solicitud de rectificación de autoliquidación por las razones esgrimidas por la Administración. Por tanto, debemos estimar en este punto la reclamación al ser procedente, mediante la rectificación de las autoliquidaciones, incrementar el impuesto

soportado deducible.

SÉPTIMO.- Finalmente, la entidad, en el escrito de alegaciones presentado ante este TEAC solicita, igualmente, la devolución de un importe de 33.456,12 euros como consecuencia del IVA devengado declarado indebidamente en las autoliquidaciones, importe que, tal y como indica, por error no se explicitó en la solicitud de rectificación.

No obstante, en el propio escrito de rectificación de autoliquidación, la entidad reclamante declara que se trata de un IVA devengado por la actividad de venta de vidrio y papel proveniente de la recogida de residuos a empresas terceras para su reciclaje. En consecuencia, tratándose de una actividad sujeta y no exenta de IVA y, por tanto, siendo conforme a Derecho la repercusión del IVA devengado, no procede su rectificación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.