



Roj: **STS 1716/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1716**

Id Cendoj: **28079130022023100127**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/04/2023**

Nº de Recurso: **6591/2021**

Nº de Resolución: **511/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2539/2021,**  
**ATS 5748/2022,**  
**STS 1716/2023**

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 511/2023**

Fecha de sentencia: 25/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6591/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/04/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. **Francisco José Navarro Sanchís**

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6591/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. **Francisco José Navarro Sanchís**

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 511/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. **Francisco José Navarro Sanchís**



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 25 de abril de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **6591/2021**, interpuesto por la procuradora doña Ana Isabel Arranz Grande, en nombre y representación del **REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL**, contra la sentencia de 2 de junio de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 427/2020. Ha comparecido como recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. **Francisco José Navarro Sanchís**.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 2 de junio de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto la representación procesal del REAL MADRID CLUB DE FUTBOL, contra la resolución de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestima la reclamación económico-administrativa deducida contra el acuerdo de 23 de junio de 2017 de resolución de rectificación de autoliquidaciones dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo a los períodos 09/2015, 11/2015 y 12/2015 del Impuesto sobre el Valor Añadido. Con imposición de costas a la parte demandante [...]"*

### **SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora Sra. Arranz Grande, en nombre y representación del Real Madrid Club de Fútbol, presentó escrito de 21 de julio de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

(i) el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), en relación con los artículos 7 y 8 LGT, 1255 del Código Civil, 22.4 de la Ley 56/2003, de 16 de diciembre, de Empleo; 6 y 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF); y 9.3 y 31.1 de la Constitución española de 27 de diciembre de 1978; (ii) los artículos 13, 105 y 108.2 LGT y 24 CE; (iii) el artículo 13 LGT, en relación con los artículos 15 y 16 LGT; y (iv) los artículos 24 CE y 120.3 LGT, en relación con el 27, 119.3 LGT y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 6 de septiembre de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Arranz Grande ha comparecido el 6 de octubre de 2021, como recurrente y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 22 de octubre de 2021, ambos dentro del plazo máximo de 30 días establecido en el artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 20 de abril de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] 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 periodo de caducidad legalmente establecido [...]"*

2. La procuradora Sra. Arranz Grande, en nombre del club recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 8 de junio de 2022, en el que se indica lo siguiente :



"[...] Respecto de la pretensión que este parte deduce, la misma es que, en aplicación de la interpretación aquí defendida (y, en su caso, de la conclusión que se alcance en los recursos de casación núm. 5915/2021 y 5730/2021), esa Sala a la que hoy respetuosamente nos dirigimos anule totalmente la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional contra la que se dirige el presente recurso de casación y, consecuentemente, acuerde la rectificación de las autoliquidaciones complementarias que se encuentran en el origen de este procedimiento y la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, junto con los intereses de demora correspondientes.

Por lo que se refiere al pronunciamiento, mi representado solicita que esa Sala establezca que la deducción de las cuotas soportadas de IVA no constituye una opción en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, sino un derecho, y que los contribuyentes pueden 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 [...]"

#### **CUARTO.- Oposición al recurso de casación.**

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 20 de julio de 2022, donde afirma:

"[...] Saliendo al paso del correlativo de adverso, solicitamos, a esa Sala, en primer lugar, que interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión y demás aplicables, fije como doctrina que: La deducción de cuotas soportadas en el IVA a que se refiere el artículo 99. Tres de su Ley reguladora, constituye un opción en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT/2003 y que, en todo caso, la rectificación de las autoliquidaciones presentadas y la correspondiente devolución de ingresos, por las entidades que han soportado el tributo, cualquier que sea la causa para solicitar la rectificación, debe hacerse de acuerdo con lo prevenido en las normas especiales exigibles en la normativa reguladora del IVA ( artículo 114 de la LIVA, especialmente, desarrollado reglamentario) y no por lo previsto con carácter general por el artículo 120.3 LGT/2003. Sobre esa base, desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAC impugnada [...]"

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 18 de abril de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste, desde el punto de vista de su interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si el contribuyente puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos incluidos en 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 si, por el contrario, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá practicarla en otra autoliquidación ulterior dentro del periodo de caducidad legalmente establecido.

#### **SEGUNDO.- Identidad del asunto con otros ya decididos en casación, en sentido estimatorio, promovidos por la misma entidad deportiva.**

El presente recurso de casación es idéntico en lo sustancial a los resueltos en las recientes sentencias (2) de 23 de febrero de 2023, estimatorias ambas de los recursos de casación nº 6007/2021 y 6058/2021, seguidos a instancia también del Real Madrid Club de Fútbol.

Los tres recursos, pues, se plantean por las mismas partes, se refieren a idéntica cuestión, contienen la misma pregunta en sus respectivos autos de admisión y afectan a meses distintos -y no consecutivos- del año 2015.

Procede, por tanto, una remisión íntegra a la doctrina formada en tales sentencias, que seguidamente se transcribe en lo pertinente.

#### **TERCERO.- Criterio interpretativo de la Sala.**

1. Como se ha expuesto, el objeto de este recurso de casación consiste en determinar si el contribuyente puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos efectuados en 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 periodo de caducidad legalmente establecido.

2. Tal y como expone el Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación, 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 periodo correspondiente, a través de una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del artículo 120.3 de la LGT .

La consecuencia es relevante porque en la tesis del Abogado del Estado, que es la seguida por la Administración, la determinación de las cuotas del IVA a deducir en la declaración constituye el ejercicio de una opción que, conforme al artículo 119.3 LGT , no es modificable *a posteriori*, salvo que la rectificación se presente dentro del plazo de declaración. En efecto, considera la Administración que la redacción del art. 99.Tres LIVA incluye realmente una opción, cual es la de deducir o no las cuotas soportadas en dicha declaración, pero esta opción no es susceptible de modificación una vez vencido el plazo de presentación de la autoliquidación de ese período, sin perjuicio del ejercicio del derecho en las siguientes de conformidad con el artículo 99.Tres de la LIVA .

Frente a ello, sostiene la recurrente que la deducción de cuotas de IVA soportadas constituye un derecho del contribuyente y no una opción en los términos del artículo 119.3 LGT , resultando de aplicación el mecanismo previsto en el artículo 120.3 LGT para que los contribuyentes puedan solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones.

3. Para ello, será necesario partir de que, con carácter general, se considerará 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, conforme dispone el artículo 119.1 LGT . A continuación, se añaden una serie de efectos que se vinculan a dicha declaración:

*"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.*

*4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos".*

Por el contrario, a la autoliquidación se refiere el artículo 120 de la LGT , que dispone que son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar . En las autoliquidaciones, el ciudadano colabora con la Administración realizando por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación de la existencia o no de la deuda tributaria, sin perjuicio de que posteriormente la Administración pueda comprobar y regularizar en su caso dicha autoliquidación . El propio precepto prevé la posibilidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación, con devolución de ingresos indebidos.

A lo expuesto se añade que las autoliquidaciones obedecen al cumplimiento de obligaciones que imponen las leyes de cada tributo a los obligados tributarios, habiendo señalado esta Sala que son actos de colaboración que constituyen, en los supuestos legalmente contemplados y exigibles, un deber que pesa sobre los contribuyentes, no solo de contenido formal, sino con trascendencia material, cuyo incumplimiento puede dar lugar a responsabilidades de carácter sancionador [ *sentencias de 12 de julio de 2021 (RCA 4066/2020 y 4087/2020)* ]. Junto a ello, la LGT reconoce la posibilidad de presentación de autoliquidaciones complementarias que *"...tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley"*.

4. Asimismo, conviene tener presente los pronunciamientos de esta Sala sobre las opciones tributarias, fundamentalmente el contenido en la *sentencia de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4464/2020)*, cuyo criterio ha sido reiterado en sentencias posteriores de 2 y 3 de diciembre de 2021, entre otras, en las



que, analizando si la compensación de bases imponibles negativas en el impuesto de 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 impositivas 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 compensación 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 impositivas 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 declarar las 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- es 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 119.3 LGT* [...]"

5. Pues bien, partiendo de esta doctrina jurisprudencial, considera la Sala 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.

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 periodos en que este derecho de deducción puede ejercitarse - *"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 derecho"*- únicamente significa que el sujeto pasivo puede elegir deducir el montante total de las cuotas deducibles soportadas en el periodo de liquidación en que las haya soportado o en los sucesivos periodos, 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.

6. Partiendo de que la deducción de las cuotas soportadas de IVA no constituye una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho, procede ahora examinar si el contribuyente, en este caso el club recurrente, puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos pagados en 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, como sostiene la Administración, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá hacerlo en otra autoliquidación posterior *"siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento derecho"*, conforme exige el artículo 99.Tres LIVA.

Es cierto que la LIVA, en concreto el artículo 99. Tres referido, establece unos plazos y formalidades para el ejercicio del derecho a la deducción, que habrán de ser observados por los contribuyentes para la deducción de las cuotas deducibles soportadas. Ese mecanismo para el ejercicio del derecho a la deducción fue cumplido por el club recurrente cuando dedujo el IVA soportado en los servicios de intermediación prestados por los agentes en las mismas declaraciones de los periodos en que se soportaron, esto es, los meses 9º, 11º y 12º de 2015, al considerar que se trataban de cuotas soportadas que eran perfectamente deducibles, conforme exige el precepto.

Ahora bien, como consecuencia de la regularización inspectora, correspondiente al IVA de los periodos de abril de 2011 a junio de 2014, en la que se negó la deducibilidad de las cuotas de IVA repercutidas por los agentes intermediarios, practicando liquidación e imponiendo una sanción, el Real Madrid decidió



presentar autoliquidaciones complementarias, correspondientes a los periodos examinados, a fin de adecuar su conducta tributaria al criterio administrativo, si bien, al no compartirlo, presentó la rectificación de sus autoliquidaciones complementarias, como le habilitan los artículos 120.3 y 221.4 LGT, con devolución de ingresos indebidos.

En consecuencia, no nos encontramos aquí ante una deducción derivada de la mecánica del tributo, en cuyo caso sería de aplicación el mecanismo del art. 99.Tres LIVA, previsto, además, para la deducción de cuotas deducibles, sino ante la rectificación de autoliquidaciones complementarias, presentadas con el fin de adecuarse al criterio de la Administración, que el obligado tributario considera que perjudica sus intereses legítimos, por lo que el procedimiento a debido es el del artículo 120.3 LGT, invocado por la recurrente, que, como se ha expuesto, reconoce el derecho del contribuyente a instar la rectificación de sus autoliquidaciones cuando entienda que han perjudicado sus intereses legítimos.

En las circunstancias concurrentes, tal y como afirma la parte recurrente, la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas venía impuesta por el criterio administrativo, por lo que, de no haber presentado las autoliquidaciones complementarias, cuya rectificación solicitó seguidamente, habría quedado expuesta a consecuencias más perjudiciales para sus intereses. En efecto, si se le había denegado el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas, tampoco podía el Club recurrente deducirse dichas cuotas por la vía del artículo 99.Tres LIVA, por tratarse precisamente de cuotas no deducibles, conforme al criterio de la Administración.

En definitiva, la vía con la que contaba el contribuyente para mostrar su disconformidad con el criterio de la Administración sin incurrir en incumplimientos tributarios, era la rectificación de sus autoliquidaciones complementarias siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 120.3 y 221.4 LGT.

7. Existe, además, un dato que resulta fundamental a los fines ahora analizados, en concreto, para determinar si la entidad recurrente tiene derecho a la rectificación de las autoliquidaciones complementarias que solicita.

Como advertían ambas partes en sus escritos, este asunto se encuentra íntimamente vinculado a los recursos de casación núm. 5915/2021 y 5730/2021, en los que se examina la cuestión de fondo suscitada en relación con el procedimiento de comprobación inspectora relativo, entre otros tributos, al IVA de los periodos abril de 2011 a junio de 2014 y julio de 2014 a junio de 2015, en el que se dictó liquidación regularizando las cuotas repercutidas por los agentes intermediarios al Club, al considerar que el intermediario había repercutido indebidamente las referidas cuotas, pues el destinatario del servicio era el jugador, negando, por tanto, deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

Pues bien, en la misma fecha que este recurso de casación -el nº 6058/2021-, se ha votado y fallado por la Sala el recurso de casación nº. 5730/2021, en el que se ha concluido que la regularización a la que fue sometido la recurrente, con amparo en el artículo 13 de la LGT, no resulta conforme a Derecho, por lo que se ha estimado el recurso de casación y el recurso contencioso-administrativo deducido en la instancia, con las consecuencias inherentes a dicha declaración.

Lo expuesto comporta que resulte procedente la rectificación de las autoliquidaciones complementarias que se encuentran en el origen de este recurso, con devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, más los intereses de demora correspondientes.

#### **CUARTO.- Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria. Los contribuyentes pueden instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se han incluido mayores cuotas soportadas, a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector y con el objetivo de evitar ser sancionado, siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 120.3 y 221.4 de la citada Ley .

#### **QUINTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal del Real Madrid Club de Fútbol pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, lo que, a su vez, comporta la estimación de la pretensión actuada en la instancia.





### **SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el **REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL**, contra la sentencia de 2 de junio de 2021 dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 427/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3º) Estimar el recurso nº 427/2020, entablado frente a la resolución de 23 de enero de 2020, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatoria de la reclamación deducida contra el acuerdo de 23 de junio de 2017, denegatorio de la rectificación de las autoliquidaciones referidas a los meses 9/2015, 11/2015 y 12/2015 del Impuesto sobre el Valor Añadido, actos de liquidación y revisión que declaramos nulos, por su disconformidad al ordenamiento, declarando el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, incrementadas con los intereses que procedan.
- 4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.