



Roj: **STS 648/2023 - ECLI:ES:TS:2023:648**

Id Cendoj: **28079130022023100058**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/02/2023**

Nº de Recurso: **6007/2021**

Nº de Resolución: **236/2023**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 23-01-2020,**
SAN 2447/2021,
ATS 3335/2022,
STS 648/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 236/2023

Fecha de sentencia: 23/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6007/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/02/2023

Ponente: Excm.a. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 6007/2021

Ponente: Excm.a. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 236/2023

Excmos. Sres. y Excm.a. 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 23 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **6007/2021**, interpuesto por la procuradora doña Ana Isabel Arranz Grande, en representación del **REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL**, contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 425/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 425/2020 interpuesto contra el acuerdo de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"], desestimatorio de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias presentadas en concepto de impuesto sobre el valor añadido ["IVA"], periodos 10/2015, 11/2015, 02/2016 y 10/2016.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: **DESESTIMAR** el recurso contencioso administrativo interpuesto la representación procesal del **REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL**, 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 7 de marzo de 2018 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 la Administración Tributaria), relativo a los períodos 10/2015, 11/2015, 02/2016 y 10/2016 del Impuesto sobre el Valor Añadido, resoluciones que se confirman por ser ajustadas a Derecho.

Con imposición de costas a la parte demandante".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña Ana Isabel Arranz Grande, en representación del **REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL**, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 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 (BOE de 17 de diciembre), 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 (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] y 9.3 y 31.1 de la Constitución española de 27 de diciembre de 1978 (BOE de 29 de diciembre) ["CE"];

(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 los artículos 27, 119.3 LGT y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"].

2. La Sala de instancia, por auto de 26 de julio de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal del Real Madrid Club de Fútbol, como recurrente, y la Administración General del

Estado, como recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 9 de marzo de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 119 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre".

2. La procuradora doña Ana Isabel Arranz Grande, en representación del Real Madrid Club de Fútbol, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 3 de mayo de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce, en primer término, la infracción del art. 119.3 LGT, toda vez que la presentación de las autoliquidaciones complementarias cuya rectificación solicita, no responde al ejercicio de una opción tributaria que ahora no proceda rectificar.

Afirma que no puede considerarse ajustado a Derecho el razonamiento de la Sala de instancia en cuanto a la existencia de una opción tributaria que, de conformidad con lo previsto en el artículo 119.3 LGT, no se puede rectificar, en la medida en que (i) la no deducción de las cuotas de IVA en las autoliquidaciones complementarias presentadas no es una opción tributaria en el sentido expuesto en el artículo 119.3 LGT, y (ii) aunque se considerase que tal deducción constituye una opción, la misma fue debidamente ejercitada con la presentación de la declaración original en la que esta parte dedujo la totalidad de las cuotas de IVA repercutidas por los intermediarios.

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

Expone que, en atención a las circunstancias concurrentes, no cabe sino concluir que la presentación de autoliquidaciones complementarias rectificando la deducción inicial de las cuotas regularizadas no puede calificarse como una opción tributaria. Ello es así porque el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado es un derecho y no una opción tributaria, en tanto que (i) no concurren los requisitos necesarios para tal calificación al no existir distintas alternativas fiscales donde elegir y (ii) porque dicha "no deducción" venía impuesta por la propia Administración.

Sostiene que la doctrina fijada en la sentencia impugnada pone de manifiesto una evidente confrontación entre el régimen de la opción tributaria contenido en el artículo 119.3 LGT y el mecanismo previsto en el artículo 120.3 LGT para que los contribuyentes puedan solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones. Cita la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 9 de octubre de 2019 (recurso nº 5120/2017) en la que, al hilo de la cuestión que estaba siendo objeto de debate en dicho recurso, establece clara y contundentemente que, cuando estamos ante un tributo gestionado mediante declaración, el régimen aplicable es sustancialmente distinto al de aquellos tributos que son objeto de autoliquidación por el obligado tributario y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 14 de mayo de 2019 (recurso número 1148/2016).

Entiende que el artículo 119.3 LGT no puede resultar de aplicación a las autoliquidaciones, como es el caso que nos ocupa. Añade que son múltiples las referencias contenidas en la LIVA al "derecho a deducir las cuotas soportadas del IVA", sin que en ningún momento dicho derecho se configure como una opción. Trae a colación también la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021, recurso núm. 4464/2020 (cuyo criterio es reiterado en las posteriores sentencias de 2 y 3 de diciembre de 2021, recursos núm. 4006/2020 y 4300/2020, respectivamente) que analizan si la compensación de bases imponibles negativas en el IS constituye una opción tributaria, afirmando que las conclusiones recogidas en las citadas sentencias son plenamente extrapolables al caso que nos ocupa, pudiéndose advertir que, en el caso de autos, no se cumple ninguno de los requisitos necesarios para que la deducción de las cuotas soportadas de IVA tenga la consideración de opción tributaria.

Por ello, considera que se debe declarar que la deducción de cuotas de IVA soportadas constituye un derecho del contribuyente y no una opción en los términos previstos en el art. 119.3 LGT.

En segundo término, aduce la infracción de los arts. 99 LIVA y 120.3 LGT: improcedencia de la rectificación de la deducción de las cuotas de IVA soportado ingresadas con las declaraciones complementarias por el mecanismo previsto en el artículo 99 LIVA.

Afirma que tampoco resulta procedente el razonamiento de la Sala *a quo* en cuanto a la aplicación del artículo 99 LIVA, en la medida en que (i) mi representado cumplió con lo dispuesto en dicho artículo cuando dedujo el IVA soportado en los servicios prestados por los referidos intermediarios en la misma declaración del período en que se soportaron y (ii) dicho mecanismo de deducción no resulta ahora procedente, por cuanto que su aplicación supondría contravenir el criterio manifestado por la Administración y por la propia Audiencia Nacional en los procedimientos de comprobación que precedieron a las autoliquidaciones complementarias discutidas, pudiendo incurrir por tanto esta parte en responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria.

La tesis de la Sala de instancia es que las cuotas de IVA soportado que esta parte considera que ingresó indebidamente con ocasión de la presentación de las declaraciones complementarias pueden deducirse en la correspondiente declaración-liquidación por este concepto, siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años para la prescripción del derecho a ejercitar tal deducción, negando el derecho a solicitar la recuperación de las mismas instando la rectificación de la autoliquidación complementaria. Sin embargo, la recurrente afirma que no puede utilizarse el mecanismo previsto en el artículo 99. Tres LIVA, que está pensado para la deducción de cuotas deducibles. Si el Club no tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA vía regularización íntegra de su situación tributaria por no haber sido reconocido dicho derecho a la deducción, tampoco podrá deducirse dichas cuotas por el mecanismo del artículo 99 LIVA, precisamente por tratarse de cuotas no deducibles.

Expone que para la deducción de las cuotas controvertidas, el procedimiento a seguir no puede ser otro que el previsto en el art. 120.3 LGT, que reconoce el derecho del contribuyente a instar la rectificación de sus autoliquidaciones cuando entienda que estas han perjudicado sus intereses.

Considera que el mecanismo utilizado por el Club recurrente para la rectificación de las cuotas de IVA soportado deducibles, previsto en los art. 120.3 y 221.4 LGT y desarrollado en los artículos 126 y siguientes del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ("RGAT"), es el único que el Club podía ejercitar en orden a intentar la deducibilidad de las cuotas controvertidas. La única vía con la que cuenta el obligado tributario para mostrar su disconformidad con el criterio manifestado por la Administración, sin incurrir en incumplimientos tributarios, es la impugnación de su propia autoliquidación (confeccionada según dicho criterio administrativo que se considera improcedente) solicitando su rectificación y siguiendo el procedimiento establecido en los artículos 32, 120.3 y 221.4 LGT.

Añade que, habiendo soportado mi representado la repercusión de unas cuotas que, en la propia convicción de la Administración y de la Sala enjuiciadora, han sido indebidamente repercutidas por los intermediarios, no cabe negarle su derecho a la devolución de las mismas aun cuando, como mantiene la Audiencia Nacional, se haya desestimado el fondo del asunto y confirmado la no deducibilidad de las mencionadas cuotas.

Si, como mantiene la Sala de instancia, mi representado no es el destinatario de los servicios prestados por los intermediarios (sino los jugadores) y resulta procedente la calificación de la renta abonada como rendimiento del trabajo del jugador, resulta necesario no sólo que se niegue la deducibilidad de las cuotas indebidamente soportadas, sino que, paralelamente, se reconozca el derecho de mi representado a la devolución de las mencionadas cuotas, las cuales han sido soportadas por el Club de forma indebida e ingresadas en la Hacienda Pública por los intermediarios. Lo contrario supone la infracción del artículo 88 de la Ley del IVA y de los principios de neutralidad del impuesto y de seguridad jurídica, produciéndose, además, un enriquecimiento injusto de la Administración. Cita las Sentencias de esta Sala de 26 de mayo de 2021 (nº recurso 574/2020) y 22 de abril de 2021 (nº recurso 1367/2020).

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] que, en aplicación de la interpretación citada (y, en su caso, de la conclusión que se alcance en el recurso de casación núm. 5915/2021), 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".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que (i) case y anule la Sentencia impugnada, (ii) declare que los contribuyentes pueden instar la rectificación y la 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, (iii) estime el recurso contencioso-administrativo 425/2020 y, consiguientemente, 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".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 15 de junio de 2022, en el que, tras hacer una sucinta referencia a los hechos que han dado lugar al recurso, aduce que el Club recurrente "ha diseñado una estrategia predeterminada con el fin de evitar la extensión de las consecuencias jurídicas que se derivan de la referida actuación administrativa, y que es objeto de impugnación en sede judicial, a otras liquidaciones", estrategia que califica de "errónea" y que conduce a la desestimación de su pretensión.

Aduce que una de las claves para resolver la problemática planteada de adverso viene determinada por la consideración o no 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 puede hacer uso según su conveniencia y más concretamente, 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 LGT/2003. Afirma que, si bien la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones obedecen al cumplimiento de obligaciones que imponen las Leyes de cada tributo a los obligados tributarios, no ocurre así con las autoliquidaciones complementarias y las solicitudes de rectificación, que, de acuerdo con los artículos 122.2 y 120.3 LGT/2003, son actos enteramente voluntarios y libres.

Pues bien, el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas del IVA que, conforme al artículo 99. Tres de la LIVA, en principio, solo (dice el precepto) puede 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, constituye una opción, de acuerdo con ese precepto, aunque no se recoja explícitamente como tal opción en el mismo, siendo indiferente a estos efectos, que la opción se haga efectiva a través de una declaración o de una autoliquidación. En efecto, el artículo 99. Tres citado, está otorgando una opción al obligado para ejercitar su derecho a deducción de cuotas soportadas en el periodo de liquidación correspondiente o en los sucesivos dentro del plazo de cuatro años.

Sostiene que, en el presente caso, el club dedujo inicialmente unas cuotas en las autoliquidaciones del IVA del periodo correspondiente (10/2015, 11/2015, 02/2016 y 10/2016) por el impuesto soportado, lo que, de acuerdo con lo expuesto, supone el ejercicio de una opción relacionada con ese derecho a deducción frente a la alternativa de deducirse esas cuotas en periodos sucesivos dentro del plazo de cuatro años. Posteriormente, la deducción practicada inicialmente, se anula con la presentación de una autoliquidación complementaria para adaptarse a un criterio administrativo, sustituyendo por ende esa autoliquidación a la presentada, con las modificaciones pertinentes y cuantificando una nueva deuda tributaria. Esa autoliquidación complementaria, como señala el TEAC y confirma la Sala de instancia, anula los efectos de la autoliquidación inicial, subsistiendo la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción de las cuotas en el marco del artículo 99. Tres citado.

Ahora bien, si quiere rectificar esa autoliquidación complementaria, es necesario que lo haga cumpliendo las formalidades legales exigibles en el IVA, que tienen indudable primacía, por el principio de especialidad, sobre las contenidas con carácter general en el artículo 120.3 LGT/2003 y concordantes del Reglamento de Gestión e Inspección de 2007. Nos estamos refiriendo en concreto a las previsiones contenidas en los artículos 89 (relativo a la rectificación de cuotas repercutidas) y 114 de la LIVA (relativo ya a la rectificación del importe de las deducciones) en conexión con el artículo 15.1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento regulador de las obligaciones de facturación (artículo 13.1 del Real Decreto 1496/2003

de 28 de noviembre, aplicable a las obligaciones de facturación hasta el 31 de diciembre de 2012), que han sido totalmente soslayadas de contrario, actuando exclusivamente con los instrumentos que con carácter general (artículo 120.3 LGT/2003) proporciona la Ley General Tributaria pero que no son válidos jurídicamente para rectificar el importe de cantidades deducidas en el IVA. Así, podía perfectamente haberse dirigido a los agentes o representantes de los jugadores, sujetos pasivos del impuesto, para obligarles, de acuerdo con esos preceptos, a emitir la oportuna factura rectificativa en un caso en que las cuotas impositivas repercutidas en origen, según el criterio administrativo, se habían determinado incorrectamente pues el destinatario de esa repercusión deberían haber sido los jugadores y no el club que les contrató, solicitando, al mismo tiempo la devolución de las cantidades de IVA indebidamente soportadas y pudiendo, en caso de negarse a ello los citados agentes, ejercitar las acciones civiles oportunas.

Considera que la actuación de la entidad recurrente atenta contra el principio de neutralidad del IVA pues modifica por dos veces las cantidades declaradas como deducibles sin hacer partícipe en la operación al empresario, que le ha expedido la factura en la que se le ha repercutido el IVA cuya deducción se cuestiona. Es el empresario y no la Administración tributaria quien deberá abonar a la recurrente el importe que le fue indebidamente repercutido con una factura rectificativa, para después expedir una nueva factura al jugador al que se le prestó el servicio de intermediación, con el fin de que por este se abone la cuota que ya ingresó en el erario público o al menos se declaró. Es preciso actuar de este modo, respetando las normas reguladoras del IVA y por medio de estas el llamado principio de neutralidad.

En segundo lugar, en relación a la prescripción, señala que, en situaciones similares a esta, en las que se ha impugnado la regularización que ha dado origen a una solicitud de rectificación, la aplicación de las previsiones de los artículos 89 y 114 de la LIVA y concordantes de los Reglamentos citados, permite que, una vez que la controversia se resuelva definitivamente por los Tribunales mediante una sentencia firme, se pueda incrementar el importe de las deducciones provenientes del IVA soportado, estando suspendido el plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución hasta que se dicte esa sentencia.

Afirma que la recurrente ha escogido la vía más cómoda y segura, pero totalmente errónea, que no es otra que recabar a la Administración tributaria- vía rectificación de una autoliquidación complementaria (artículo 120.3 LGT/2003) - la devolución del IVA soportado y pagado a los agentes, cuando, además, la cuestión de fondo, que sirve de almacén a su solicitud, depende de una decisión definitiva de ese Tribunal Supremo.

Añade que, si bien el principio de regularización íntegra pretende evitar la duplicidad de procedimientos, de modo que en un mismo procedimiento de inspección se determine la procedencia de la devolución, en este caso, aun cuando la repercusión es indebida al estar las facturas expedidas a nombre del club en vez de a los jugadores, los sujetos pasivos (los agentes) están obligados a la declaración e ingreso de las mismas, por lo que el ingreso no es indebido.

Concluye, en términos coincidentes con la sentencia impugnada, que en la medida en que no se reconoce el derecho a la deducción de las cuotas de IVA abonadas por el club que le han sido repercutidas por los agentes de los jugadores, el mismo no tiene derecho a resarcirse frente a la AEAT, al no ser la destinataria de las operaciones.

Solicita de la Sala fije la siguiente doctrina:

"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 señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 20 de junio de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesario dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de noviembre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 7 de febrero de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por la representación procesal del Real Madrid Club de Fútbol, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en 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. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. El Real Madrid presentó autoliquidaciones por los periodos 10/2015, 11/2015, 02/2016 y 10/2016 del impuesto sobre el valor añadido ["IVA"] dentro del plazo establecido reglamentariamente, deduciendo las cuotas soportadas correspondientes a prestaciones de servicios realizadas por representantes de jugadores de fútbol.

2.2. En el seno del procedimiento inspector seguido relativo a los periodos abril de 2011 a junio de 2014 del IVA, se regularizaron las deducciones practicadas por la entidad por estas operaciones, al considerar la Inspección que no era la destinataria de las mismas, sino que los servicios realmente se prestaban a los jugadores. El mismo criterio se aplica en actuaciones inspectoras posteriores correspondientes a los periodos 04/2014 a 06/2015.

2.3. Ante el criterio administrativo referido, el club presentó el 20 de enero de 2017 unas autoliquidaciones complementarias por los periodos citados con el fin de evitar nuevas regularizaciones y sanciones, si bien, dado que no estaba conforme con dicho criterio, solicitó el 15 de marzo de 2017 la rectificación de las autoliquidaciones complementarias y la devolución de ingresos indebidos, solicitud que fue denegada por resolución de 7 de marzo de 2018 de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"].

2.4. Frente a dicha resolución denegatoria, el contribuyente planteó reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue desestimada por acuerdo de 23 de enero de 2020, en el que, por lo que aquí interesa, se señala lo siguiente:

"Las autoliquidaciones complementarias sustituyen a las inicialmente presentadas, dado que incorporan los datos previamente declarados no modificados, los modificados y los de nueva inclusión, realizando la cuantificación de la obligación tributaria a partir de todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria [...].

De esta forma la presentación de autoliquidaciones complementarias anula los efectos del ejercicio del derecho a deducir como si nunca hubiera sido ejercitado, por lo que debemos entender que subsiste la posibilidad de ejercitar de nuevo el derecho.

La entidad pretende volver a ejercer su derecho a la deducción con posterioridad. Esta pretensión nos lleva a aplicar la anterior doctrina, pues hemos concluido que la presentación de las autoliquidaciones complementarias anula los efectos de la deducción practicada, por lo que es como si el derecho no hubiera sido ejercitado. De esta forma, teniendo en cuenta que las cuotas que la entidad pretende ahora deducir son las soportadas en los periodos de liquidación 10/2015, 11/2015, 02/2016 y 10/2016, 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 periodos posteriores con el límite del plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a deducir.

[...] Nada impide a la entidad, como previamente hemos indicado, ejercer su derecho a la deducción, pero dicho ejercicio debe realizarse conforme a la doctrina expuesta.

[...] La entidad puede deducir las cuotas soportadas en la autoliquidación que proceda conforme a la doctrina antes descrita, si así lo considera oportuno, lo que supone disenter del criterio administrativo respecto a la deducibilidad de cuotas soportadas por el mismo concepto".

2.5. Contra dicho acuerdo, el Club reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que fue desestimado en sentencia de 26 de mayo de 2021, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La *ratio decidendi* de la sentencia desestimatoria se contiene en el fundamento de derecho quinto, en el que se indica que:

"[l]a cuestión planteada en este pleito [...] es una mera discusión teórica: determinar si es posible aumentar, por vía de solicitud de rectificación, el IVA deducible consignado en una autoliquidación complementaria, que a su vez minora el IVA soportado declarado en una declaración-liquidación anterior".

La sentencia de instancia hace mención a la de 30 de junio de 2017 (recurso 754/2015, ES:AN:2017:2969) dictada por la Sección Sexta de la propia sala *a quo*, en la que se declara que no procede rectificar una autoliquidación del IVA para incluir mayores cuotas del IVA soportado, sin

perjuicio de su inclusión, siempre que cumpliera todos los requisitos exigidos para que sean deducibles, en cualquier autoliquidación ulterior dentro del período de caducidad del derecho a dicha deducción. En esa sentencia se declara que:

"[...] no es posible es que el recurrente pretenda elegir en que momento puede ejercer su derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas y ello pues no se le niega el derecho a la deducción, solo se rechaza que sea admisible la rectificación de la autoliquidación presentada, sin perjuicio de que pueda presentar otra (dentro del periodo prescriptivo del impuesto).

Debe entenderse que la inclusión de cuotas de IVA soportado no puede efectuarse en el período que el sujeto pasivo considere oportuno, sino en aquél en el que se ejercite el derecho a la deducción y para ello habrá de atender a los plazos y condiciones que señala el artículo 114 [LIVA]".

Posteriormente, la sentencia de instancia alude a la doctrina contenida en las sentencias dictadas por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2021 (casación 327/2019, ES:TS:2021:1131) y 15 de octubre de 2020 (casación 6189/2017, ES:TS:2020:3267) - ambas con cita en la sentencia de 18 de mayo de 2020 (casación 5692/2017, ES:TS:2020:1102)- en relación con el artículo 119 LGT:

"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 porque 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".

A continuación, la sentencia señala que, como el propio TEAC reconoce en el acuerdo impugnado, la autoliquidación complementaria presentada por la actora ante la regularización inspectora anuló la inicial, por lo que seguía teniendo derecho a ejercer el derecho a la deducción de las cuotas; si bien para que proceda tal deducción, aparte del reconocimiento del derecho a deducir, tiene que poder ejercitar tal derecho cumpliendo las formalidades legalmente exigibles para cada tipo impositivo. La sala *a quo* pone de relieve que no se trata de una cuestión baladí al haberse confirmado el criterio administrativo sobre la improcedencia de la deducción del IVA por el club al no ser el destinatario real de la prestación del servicio de intermediación, sino que realiza el pago por cuenta del jugador, razonando que "[...] no se trata de un mero incumplimiento formal de los requisitos para la deducción del IVA y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto. Ciertamente, tanto la jurisprudencia europea citada por la entidad recurrente, como el Tribunal Supremo mantienen de forma constante que la vulneración de las exigencias formales por parte del sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir".

La sentencia declara que, si bien el principio de regularización íntegra pretende evitar la duplicidad de procedimientos, de modo que en un mismo procedimiento de inspección se determine la procedencia de la devolución, en este caso, aun cuando la repercusión es indebida al estar las facturas expedidas a nombre del club en vez de a los jugadores, los sujetos pasivos (los agentes) están obligados a la declaración e ingreso de las mismas, por lo que el ingreso no es indebido. Concluye que, en la medida en que no se reconoce el derecho a la deducción de las cuotas de IVA abonadas por el club que le han sido repercutidas por los agentes de los jugadores, el mismo no tiene derecho a resarcirse frente a la AEAT, al no ser la destinataria de las operaciones.

SEGUNDO.Preceptos concernidos en este proceso.

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son los artículos 119 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], y el artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"]

2. El artículo 119 LGT, atinente a la *Declaración tributaria*, dispone que:

"1. 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.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

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".

3. Asimismo, el artículo 120 LGT, que lleva por rúbrica *Autoliquidaciones*, dispone lo siguiente:

"1. Las autoliquidaciones 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.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. 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.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley".

4. Por último, el artículo 99 LIVA, relativo al *Ejercicio del derecho a la deducción*, señala que:

"Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período 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.

Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.

Tres. El derecho a la deducción 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 mencionado derecho.



Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo.

En el supuesto de las ventas ocasionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e), de esta Ley, el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración relativa al periodo en que se realice la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos.

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

En el caso al que se refiere el artículo 98, apartado cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.

Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones- liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración".

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 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. 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 de ese 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 la que analizando si la compensación de bases imponible 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 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 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 por 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 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, 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, octubre y noviembre de 2015 y febrero y octubre de 2016, 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 y posteriores actuaciones correspondientes a los periodos abril de 2014 a junio de 2015, en las que se negó la deducibilidad de las cuotas de IVA repercutidas por los agentes intermediarios, practicando liquidación e imponiendo una sanción, el Club recurrente 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 una rectificación de unas 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 seguir 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 posteriormente, 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 el Club recurrente tiene derecho a la rectificación de las autoliquidaciones complementarias que solicita.

Tal y como advertían ambas partes en sus respectivos 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, en tanto que el destinatario del servicio era el jugador, negando, por tanto, la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

Pues bien, en la misma fecha que este recurso de casación, se ha votado y fallado por la Sala el recurso de casación núm. 5730/2021, en el que se ha concluido que la regularización a la que fue sometido el Club 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 en los términos previstos en el 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 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, 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 las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.



Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Ana Isabel Arranz Grande, en representación del **REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL**, contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 425/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 425/2020, interpuesto por el referido recurrente contra el acuerdo de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias presentadas en concepto de impuesto sobre el valor añadido, periodos 10/2015, 11/2015, 02/2016 y 10/2016, con anulación de los mencionados actos administrativos de resolución y revisión, devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, junto con los intereses de demora correspondientes.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.