

Tribunal Superior de Justicia¹

IX. DERECHO ADMINISTRATIVO ECONÓMICO

Trabajadores autónomos. Bajas en el RETA. Criterios

PRIMERO. Constituye objeto del presente recurso contencioso administrativo la resolución de 25 de febrero de 2019 dictada por Unidad de Impugnaciones de la Dirección Provincial de Granada de la Tesorería General de la Seguridad Social, por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución de 7 de mayo de 2018 por la que se acuerda anular la baja en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos cursada con fecha 12-01-2018.

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.

Funda el recurrente la pretensión en los siguientes puntos, expuestos sucintamente:

Que se incóo expediente para cursar alta de oficio en el RETA del recurrente, dado que está de baja desde febrero de 2018, constando en su expediente que continúa en alta desde el 1-12-2017 en el centro de actividades económicas, ininterrumpidamente. Alegó que interrumpió su actividad de monitor de esquí el 12-01-2018 ante la falta de actividad al no disponer de alumnos por lo que cursó baja en el RETA y en el Censo de Actividades Económicas acompañando los modelos 037 de alta y baja en el Censo Fiscal.

Un mes después de la Baja, el 5-02-2018, cursó de nuevo el Alta Fiscal, no cursando el Alta en RETA por cuanto su actividad como profesor autónomo de esquí era marginal, sin reunir las características de habitualidad, careciendo de establecimiento abierto al público y sin relevancia económica, no superando sus ingresos el SMI en cómputo anual, siendo sus ingresos mensuales en el primer ejercicio del año 2018 1.181,82 euros, permaneciendo la estación de esquí clausurada hasta diciembre, reiniciando su actividad profesional.

En el recurso de alzada puso de manifiesto que las clases de esquí constituyen una actividad secundaria, realizada de forma esporádica, sin establecimiento

¹ Subsección preparada por JOSÉ LUIS RIVERO YSERN. Catedrático de Derecho Administrativo. Universidad de Sevilla. Se incluyen las sentencias aparecidas en los repertorios entre el 1 de abril y el 31 de julio de 2021

abierto al público, con ingresos promediados de 1200 euros repartidos en dos trimestres.

El recurso de alzada fue desestimado por la resolución recurrida que justifica su decisión acudiendo a elementos subjetivos como tiempo de dedicación, experiencia en la actividad, características del negocio y de la actividad económica, propósito con que se afronta la actividad, el carácter perdurable, el ánimo de lucro y si constituye medio de vida principal o complementario.

La cuestión que se plantea es determinar si el recurrente viene obligado a estar dado de alta en el RETA por la actividad que desarrolló como profesor de esquí, actividad que desempeña en la estación de Sierra Nevada durante el primer y último trimestre sin que exista fecha fija de inicio y finalización de actividad al depender de la climatología. Es cuestión pacífica que los ingresos anuales promediados son de 1.200 euros anuales según documental fiscal aportada al expediente administrativo.

La normativa exige que para conceptuar al trabajador por cuenta propia o autónomo, hay que fijarse en la nota de habitualidad, exigiendo la jurisprudencia que la habitualidad depende de su frecuencia o continuidad, por lo que su verificación, en principio, habría de hacerse a partir de módulos temporales (tiempo de dedicación), pero dada la dificultad de justificación se ha optado por acudir a otros elementos indiciarios, como es el importe de la remuneración percibida, tomando en cuenta en este punto la superación del salario mínimo interprofesional.

Terminaba suplicando sentencia que declare la nulidad del acto impugnado y la improcedencia de liquidar las cuotas de la seguridad social objeto del procedimiento, así como la pérdida de la pensión de jubilación durante el período de tres meses.

El Letrado de la Tesorería General de la Seguridad Social se opone, con base, en síntesis:

El actor se encontraba de alta en el RETA en la actividad “otras actividades de enseñanza” desde 01/12/2017 a 12/01/2018, fecha en que tramitó la baja en RETA, manteniendo, según la base de datos de la Agencia Tributaria, el alta en licencia fiscal y, según él mismo reconoce, comenzó nuevamente la actividad profesional desde el 05/02/2018, no constando solicitud de nueva alta en el RETA.

Como trabajador autónomo, estar dado de alta y cotizar en el RETA es requisito previo y necesario para desarrollar una actividad económica de manera habitual, personal y directa, sin que dicho requisito esté condicionado

a tener beneficios o pérdidas por la actividad, lo que no puede saberse hasta un momento posterior.

El montante de la retribución no es un elemento exclusivo ni excluyente del requisito de la habitualidad, sino un elemento más a tener en cuenta en el encuadramiento de un trabajador en el RETA. No es suficiente alegar el importe de lo obtenido, debiendo apreciarse otros aspectos como el tiempo de dedicación, experiencia en las actividades efectuadas, características de la actividad, el propósito o determinación con que se afronte una actividad económica, es decir, si se plantea como perdurable en el tiempo, con ánimo de lucro o como medio de vida, ya sea principal o complementario.

La superación del SMI es un elemento indiciario de la habitualidad al que recurrir cuando se carecen de otros elementos que lo acredite, siendo el alta en el RETA obligatoria aunque existan pérdidas por la actividad personal que se desarrolle.

TERCERO. El artículo 3 del Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, por el que se regula el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, establece que estarán obligatoriamente incluidos en este Régimen Especial de la Seguridad Social los españoles mayores de dieciocho años, cualquiera que sea su sexo y su estado civil, que residan y ejerzan normalmente su actividad en el territorio nacional y se hallen incluidos en alguno de los apartados siguientes: a) Los trabajadores por cuenta propia o autónomos, sean o no titulares de Empresas individuales o familiares.

Entendiéndose, según el art 2.1, que: “A los efectos de este régimen especial, se entenderá como trabajador por cuenta propia o autónomo aquel que realiza de forma habitual, personal y directa una actividad económica a título lucrativo -sin sujeción- por ella a contrato de trabajo y aunque utilice el servicio remunerado de otra persona”.

En el mismo sentido el art.1.1 del Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, dispone que “La presente Ley será de aplicación a las personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena “, estableciendo el art 24 que “La afiliación al sistema de la Seguridad Social es obligatoria para los trabajadores autónomos o por cuenta propia, y única para su vida profesional, sin perjuicio de las altas y bajas en los distintos regímenes que integran el sistema de Seguridad

Social, así como de las demás variaciones que puedan producirse con posterioridad a la afiliación”.

De la normativa expuesta se deduce que para conceptualizar al trabajador por cuenta propia o autónomo, hay que fijarse en la nota de habitualidad, entendida, como señala la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de 2 de Diciembre de 1988, “no como mera periodicidad, sino en el sentido de que el trabajo personal y directo debe ser cotidianamente la principal actividad productiva que desempeñe el trabajador”.

Asimismo, la Sentencia de la Sala Cuarta del alto Tribunal de 29 de Octubre de 1997, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina número 406/1997, analiza el significado del requisito de habitualidad que el artículo 2.1 del D. 2530/1970 establece para el encuadramiento y afiliación al régimen especial de trabajadores autónomos, y tras señalar que la normativa en la materia no precisa el alcance del requisito de la habitualidad de la actividad económica que se exige al trabajador para su inclusión en el RETA, lo que ha de ser suplido por la jurisprudencia, llega a la conclusión de que el criterio de la cuantía de la retribución es apto para apreciar el requisito de la habitualidad, y dicho lo anterior, la superación del umbral del salario mínimo percibido en un año natural es un indicador adecuado de la habitualidad. En efecto la mencionada sentencia afirma que “como ha señalado la jurisprudencia contenciosa administrativa (Sentencias del Tribunal Supremo de 21 -12-1987 y 2-12-1988), tal requisito (el de la habitualidad) hace referencia a una práctica de la actividad profesional desarrollada no esporádicamente sino con una cierta frecuencia o continuidad. A la hora de precisar ese factor de frecuencia o habitualidad puede parecer más exacto recurrir, en principio, a módulos temporales que a módulos retributivos, pero las dificultades virtualmente insuperables de concreción y de prueba de las unidades temporales determinantes de la habitualidad han inclinado a los órganos jurisdiccionales a aceptar también como indicio de habitualidad el montante de la retribución. Este recurso al criterio de la cuantía de la remuneración, que por razones obvias resulta de más fácil cómputo y verificación que el tiempo de dedicación, es utilizable, además, teniendo en cuenta el dato de la experiencia de que en las actividades de los trabajadores autónomos o por cuenta propia el montante de la retribución guarde normalmente una correlación estrecha con el tiempo de trabajo invertido. A la afirmación anterior debe añadirse que la superación del umbral del salario mínimo percibido en un año natural puede ser un indicador adecuado de habitualidad. Aunque se trate de una cifra para la remuneración del trabajo asalariado, el legislador recurre a ella con gran

frecuencia, como umbral de renta o de actividad en diversos campos de la política social, y específicamente, en materia de Seguridad Social de suerte que en la actual situación legal resulta probablemente el criterio operativo más usual a efecto de medir rentas o actividades. La superación de esta cifra, que está fijada precisamente para la remuneración de una entera jornada ordinaria de trabajo, puede revelar también en su aplicación al trabajo por cuenta propia, la existencia de una actividad con cierta permanencia y continuidad, teniendo además la ventaja, como indicador de habitualidad del trabajo por cuenta propia, de su carácter revisable”.

En idéntico sentido y remitiéndose a la mencionada S. de 29 de Octubre de 1997, se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Cuarta, de 20 de Marzo de 2007, que tras recoger la doctrina sentada por aquella, llega a la conclusión de que en el caso examinado, en que los ingresos no alcanzaron el 75% del salario mínimo interprofesional, el individuo no debe estar incluido en el RETA, al no apreciar en él la concurrencia del requisito de la habitualidad en la actividad desempeñada, añadiendo, incluso, de que el hecho de que el sujeto de que se trate haya percibido todos los años ingresos por esa actividad, esta reiteración anual de esos ingresos no es razón bastante para destruir el vigor de ese indicio, ya que como dice la referida sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1997 “ en las actividades de los trabajadores autónomos o por cuenta propia el montante de la retribución guarda normalmente una correlación estrecha con el tiempo de trabajo invertido”, por lo que el hecho de que se hayan obtenido ingresos todos los años por la actividad económica desarrollada, sólo indica que en todos esos años se ha llevado a cabo esa actividad, pero no demuestra ni constata que la misma se haya realizado todos los meses de cada uno de esos años, ni siquiera en la mayoría de esos meses, pues el bajo nivel de ingresos conseguido es perfectamente compatible con la posibilidad de que esa actividad se haya efectuado de forma esporádica y circunstancial, y ello con mayor razón en una actividad comercial como la que desempeñaba el demandante, cuya realización depende casi única y exclusivamente de su propia voluntad y arbitrio.

De la doctrina jurisprudencial mencionada resulta que la habitualidad en la actividad desarrollada depende de su frecuencia o continuidad, por lo que su verificación, en principio, habría de hacerse a partir de módulos temporales (tiempo de dedicación), pero dada la dificultad de justificación, se ha optado por acudir a otros elementos indiciarios de la habitualidad, como es el importe de la remuneración percibida por la actividad desarrollada (por guardar

normalmente una correlación estrecha con el tiempo invertido), tomando en cuenta en este punto la superación del salario mínimo interprofesional.

En el caso enjuiciado, hay que partir de que el demandante solo desempeñó la actividad por la que se le dio de alta de forma esporádica, que no permiten concluir la realidad de una continuidad y regularidad en esa actividad como trabajador autónomo.

En cuanto a los ingresos percibidos, tampoco puede considerarse que excedan del umbral del Salario Mínimo Interprofesional, lo que no permite concluir, conforme a la jurisprudencia reseñada que se da la habitualidad que exige la normativa sobre el RETA, precisamente porque la habitualidad supone continuidad en el tiempo de la actividad como autónomo, lo que implica que para apreciarla por medio de las cantidades percibidas, hay que estar a un período anual esto es, a los ingresos anuales como trabajador autónomo y no a lo percibido en tal concepto durante uno o dos meses, y no cabe duda de que tomando como periodo el año, la recurrente no llega ni de lejos al Salario Mínimo Interprofesional.

Consecuencia de todo lo anterior es la anulación de la Resolución impugnada, dejando en consecuencia sin efecto la anulación de la baja de 12-01-2018 en el RETA, reponiendo la baja en RETA de fecha 12-01-2018 sin alta posterior. Procede por todo ello, estimar el recurso interpuesto.

(St de 24 de mayo de 2021. Sala de Granada. Ponente Manuel de la Oliva Vazquez)

X. DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Procedimiento contencioso; inadmisión Cambio en los criterios del juez y falta de motivación en la fijación de cuantía. Improcedencia

PRIMERO.- La sentencia apelada inadmite por extemporáneo, en aplicación de los artículos 25, 46 y 69 de la Ley de la Jurisdicción, el recurso deducido el 14 de noviembre de 2018 porque, apreciando la validez de la notificación edictal de 15 de junio de 2018 en el BOE -discutida por el recurrente-, y notificada por tanto la resolución sancionadora a los veinte días desde ese 15 de junio de 2018, transcurrieron más de dos meses entre dicha notificación y la interposición del recurso.

Contra ella se alza la parte recurrente alegando, primeramente, la “admisibilidad de la demanda” y denunciando la “falta de motivación del

cambio de criterio por el Juez a quo” porque no consta que se realizara ni un solo intento de notificación domiciliaria de la resolución sancionadora y lo que se certifica en el “certificado de imposibilidad de entrega” es la fecha y hora de la devolución y no que se practicase ni un solo intento de notificación domiciliaria, y el mismo juzgador en sentencia dictada en otro procedimiento en asunto igual resolvió con sentencia de signo contrario.

Este motivo no puede ser acogido. La sentencia, después de afirmar que con arreglo a la doctrina jurisprudencial y constitucional que invoca, el emplazamiento edictal, por su condición de último y supletorio remedio, sólo es admisible cuando no conste el domicilio de quien deba ser emplazado o se ignore su paradero y siempre que se hayan agotado antes todas aquellas otras modalidades que aseguren más eficazmente la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación, da por buena la certificación de Correos de imposibilidad de entrega obrante al folio 11 del expediente, indicativa de “que el envío que contiene la resolución sancionadora, dirección Carretera Moriles Aguilar, del término de Moriles, ha resultado devuelto a Origen por ausente los días 15 y 17 de mayo de 2018 a las 13:17 y 18:13, teniendo la siguiente información asociada: Gestión de entrega por la Unidad: 1492004”.

Por lo que hace el cambio de criterio por el Juzgador sin motivar dicha alteración, el rechazo a tal alegato resulta rotundo en la sentencia apelada: “...son supuestos de hecho absolutamente diferentes los examinados en uno y otro caso, habiéndose extractado parcialmente, parte de la fundamentación jurídica allí expuesta, que no resulta de aplicación”.

SEGUNDO.- Como segundo motivo de apelación se impugna “la cuantía que el Juez a quo le ha otorgado al asunto”. Se refiere el recurrente a la mención contenida en el encabezamiento de la sentencia que literalmente dice que la cuantía del recurso es “indeterminada en todo caso inferior a 30.000 euros”.

En ningún caso este alegato puede ser motivo de una alzada pues la impugnación se ha de dirigir al pronunciamiento mismo y a los razonamientos justificativos del signo del fallo, y no a menciones o datos del encabezamiento de la sentencia que, pudiendo ser incorrectos, tienen su mecanismo de corrección a través de la aclaración o rectificación previstas en el art. 214 de la LEC, nunca intentados por el apelante. El artículo 461.1 de la misma LEC, de aplicación supletoria conforme a la disposición final primera de la Ley de esta Jurisdicción, determina que el objeto de impugnación de la resolución apelada se extiende a lo que “resulte desfavorable” a las partes, y nada desfavorable le deviene al apelante de la calificación de “indeterminación”

de la cuantía aunque “en todo caso inferior a 30.000 euros”, si lo que se alega por él es que la cuantía del recurso es de 1.000 euros y si a la postre se ha admitido la apelación conforme a la previsión contenida en el art. 81.2.a) de la Ley Jurisdiccional.

TERCERO.- Procede, pues, la desestimación del recurso de apelación, lo que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.2 de la L.J.C.A. obliga a imponer las costas causadas en esta segunda instancia a la parte apelante, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 del mismo precepto señala que la cifra máxima que podrá incluirse en la tasación de costas alcanza la suma de trescientos euros (300 euros) por todos los conceptos.

(St de 4 de marzo de 2021 Sala de Sevilla. Ponente J Jimenez Jimenez)

XI. DERECHOS FUNDAMENTALES Y LIBERTADES RATIFICACIÓN DE MEDIDAS SANITARIAS

Criterios que deben considerarse para la misma

PRIMERO.- Se solicita, al amparo de lo previsto en el art. 10.8 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según redacción dada por la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, la ratificación para medidas sanitarias urgentes y necesarias para la protección de la salud pública, recogidas en la Resolución de 4 de agosto de 2021, de la Delegación Territorial de Salud y Familias en Cádiz (PD Orden de 7 de mayo de 2021, en versión de 21 de julio de 2021 ,BOJA extraordinario núm. 564) por la que la que se acuerda la medida de limitación de la libertad de circulación de las personas en el municipio de Benalup- Casas Viejas cuya Tasa de Incidencia Acumulada (TIA) - Tasa por 100.000 h - en 7 días asciende a 372,17 y en 14 días a 1.116,52.

SEGUNDO.- El artículo 10.8 de la LJCA atribuye a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia el conocimiento de “la autorización o ratificación judicial de las medidas adoptadas con arreglo a la legislación sanitaria que las autoridades sanitarias de ámbito distinto al estatal consideren urgentes y necesarias para la salud pública e impliquen la limitación restricción derechos fundamentales cuando sus destinatarios no estén identificados individualmente”. Siendo el art 122

quater de la Ley de la Jurisdicción el que establece el carácter preferente de su tramitación en el que será parte el Ministerio Fiscal y deberá resolverse por auto en el plazo de tres días naturales. Esta ratificación, se articula por tanto como una tutela adicional al control ordinario, activada ex lege por la propia Administración ante un contenido eventualmente invasivo de derechos y libertades fundamentales de la medida dirigida a proteger la salud pública. Es por ello que la participación judicial se produce en el desarrollo de la potestad de autotutela de la Administración. En este sentido, no debe obviarse que el haz de facultades que comprenden los derechos fundamentales pueden ser objeto de restricciones, en función de situaciones de conflicto con otros bienes e intereses constitucionales merecedores de protección y tutela. Y, si bien es cierto que en nuestro ordenamiento constitucional existe una reserva de Ley Orgánica para el desarrollo de los derechos fundamentales, ello no comporta que toda posible afectación o incidencia en el ejercicio de los derechos fundamentales deba producirse por norma del indicado rango o en el contexto que ofrece un Estado de Alarma. En este sentido, debe recordarse que el Tribunal Constitucional “(…) tiene declarado que la determinación del contenido esencial de cualquier tipo de derecho subjetivo -y, por tanto, también de los derechos fundamentales de la persona- viene marcada en cada caso por el elenco de “facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como perteneciente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a este tipo y tiene que pasar a quedar comprendido en otro, desnaturalizándose, por decirlo así. Todo ello referido al momento histórico de que en cada caso se trata y a las condiciones inherentes a las sociedades democráticas cuando se trate de derechos constitucionales”. Determinación que, desde otro ángulo metodológico, no contradictorio ni incompatible con aquél, ha sido expresada también por el Tribunal como “aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección (STC 11/1981, de 8 de abril , FJ 10)” (STC 37/1987, de 26 de marzo , FJ 2). (...)”. Y, por otra parte, ha destacado igualmente la relevancia de la ley en tanto que habilitante para derivar del mismo limitaciones a los derechos individuales, conforme al artículo 10.1 CE, si bien bajo la premisa previa de identificar la existencia de un bien constitucional que pueda servir de justificación y fundamento de la restricción del derecho fundamental y con carácter limitado, controlado y cierto sobre otro bien constitucional; pues

“(…) los derechos fundamentales pueden ceder, desde luego, ante bienes, e incluso intereses constitucionalmente relevantes, siempre que el recorte que experimenten sea necesario para lograr el fin legítimo previsto, proporcionado para alcanzarlo y, en todo caso, sea respetuoso con el contenido esencial del derecho fundamental restringido (...)”. (en este sentido, SSTC 57/1994, FJ 6; 18/1999, FJ 2; STC 292/2000, FJ 11; o, STC 17/2013, FJ 5). En este caso, las medidas cuya ratificación se interesa se hallan justificadas por razones de salud pública, ante la necesidad de evitar la propagación de la pandemia existente ya en su quinta ola; y, si bien plantean la controversia relativa a la posibilidad de su ratificación tras el levantamiento del Estado de Alarma, siguen amparándose en normas legales que contemplan restricciones por razón de la tutela de otros bienes e intereses constitucionalmente protegidos como es al vida y la salud pública.. De este modo, destaca sin duda el artículo 3 de la Ley Orgánica 3/1986, de 14 de abril, de Medidas Especiales en Materia de Salud Pública, que contempla la posibilidad de que la autoridad sanitaria, con el fin de controlar las enfermedades transmisibles, pueda realizar acciones preventivas generales, adoptar las medidas oportunas para el control de los enfermos, de las personas que estén o hayan estado en contacto con los mismos y del medio ambiente inmediato, así como las que se consideren necesarias en caso de riesgo de carácter transmisible. Si bien es cierto que ello no permite concluir en la presencia de un amparo normativo indiscriminado de cualesquiera restricciones de derechos fundamentales, sí permite en cada caso valorar su proporcionalidad, necesidad e idoneidad en atención a las circunstancias concurrentes, como acaece en este supuesto. En definitiva, en el marco que ofrece el anterior precepto y con el fin de articular el control jurisdiccional sobre la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de las medidas, la ratificación que se pide debe analizar si se persigue con las anteriores un fin constitucionalmente legítimo, tienen un amparo legal adecuado, emanan de un órgano administrativo competente, y resultan necesarias, adecuadas y razonables, sin que pueda imponer sacrificios desmedidos.

TERCERO.- En el presente caso, la Resolución que describe las medidas cuya ratificación se interesa afirma que las mismas se hallan justificadas por razones de salud pública y ante la necesidad de evitar la propagación de la pandemia existente. Se remite la solicitud presentada a la parte expositiva de aquella, en los siguientes términos: En el Consejo de Alertas del 20 de julio de 2021, se determinó que en aquellos municipios de más de 5.000 habitantes que superen una tasa de incidencia acumulada ascendente de más de 1.000 casos a 14 días por cada 100.000 habitantes, se adoptase

la limitación de movilidad nocturna desde las 2:00 h hasta las 7:00 h, limitando así las concentraciones y agrupaciones de la población joven fuera de los establecimientos regulados y reduciéndose así el número de posibles contactos. El día 11 de agosto de 2021, a las 14 horas se ha reunido el Comité Territorial de Alertas de Salud Pública de Alto Impacto de la provincia de Cádiz, al objeto de informar sobre la conveniencia y proporcionalidad de aplicar la medida de limitación de la libertad de circulación de las personas en vías y espacios públicos entre las 2:00 y las 7:00 horas, en los términos señalados en la citada Orden de 7 de mayo de 2021, en el municipio de Benalup- Casas Viejas.

El acta del Comité Territorial de Alerta de Salud Pública de Alto Impacto en Cádiz dispone que: “se estudia en detalle el Informe de la Evaluación específica de Riesgo para Covid-19 de fecha 28/07/2021 elaborado por el Servicio de Salud. Debiendo resaltar varios aspectos relevantes del mismo resumidos en sus conclusiones:”la elevada acumulación de casos en la población a lo larga de varias semanas, la transmisión claramente comunitaria -no se declaran brotes-, que se refleja también en un muy bajo porcentaje de identificación de contactos (solo un 3,90%), y por otro lado el alto porcentaje de PDIA positivas entre 12 y los 29 años. Las conclusiones del informe es que el riesgo de expansión y pérdida de control de la situación de covid-19 en el municipio de Benalup-Casas Viejas es alto. Por todo lo anterior el Comité acuerda por unanimidad informar para el municipio de Benalup - Casas Viejas, la adopción, durante siete días, de la medida preventiva de Salud Pública de limitación de la libertad de circulación de las personas en vías y espacios públicos entre las 2:00 y las 7:00 horas de la mañana; con las excepciones contempladas en el apartado 2 del artículo 3 de la Orden de 7 de mayo de 2021. 2 El Comité Territorial de Alertas de Salud Pública de Alto Impacto realizará el seguimiento continuo de la situación epidemiológica e informará sobre la necesidad de mantener esta limitación de la libertad de movimiento, según el riesgo sanitario y la proporcionalidad de la medida”. De este modo, concluye que el fundamento de la medida es técnico- sanitario y halla su justificación en los datos de contagio actualmente existentes en dicho término municipal, su incidencia en la población joven, así como en el incremento de la tasa de ocupación en los hospitales de referencia. Su motivación se fundamenta en los datos que expresamente se recogen en: - El Informe de Situación Epidemiológica de COVID-19 en Andalucía y propuesta de medidas de respuesta en determinados municipios con alto riesgo de transmisión de fecha 11/08/2021, que por lo que hace

al municipio de Benalup- Casas Viejas, considerado y evaluado de “alta incidencia”, proponiendo la limitación de circulación en horario nocturno.

- El Informe de la Evaluación Específica de Riesgo para COVID-19 en el municipio de Paterna de Rivera, que concluye ser muy alto el riesgo de expansión y pérdida de control de la situación COVID-19. - el Acta de 11/08/2021 del Comité Territorial de Alerta de Salud Pública de Alto Impacto de la provincia de Cádiz que acuerda por unanimidad informar la adopción durante siete días de la medida limitativa de libertad de circulación de las personas entre las 2.00 y las 7:00 horas en la localidad de Benalup-Casa Viejas por su alta incidencia acumulada superior a 1.000 por 100.000 habitantes.

CUARTO.- Pues bien, en el análisis de los presupuestos que justifican el control judicial de las medidas cuya ratificación se interesa, cabe partir de que la indicada Orden se ampara en normas de obligado cumplimiento. Esto es, las que expresamente se citan en la misma, tales como la Ley Orgánica 3/1986, de 14 de abril, de Medidas Especiales en Materia de Salud Pública, la Ley 2/1998 de 15 de junio, de Salud de Andalucía, y Ley 16/2011 de 23 de diciembre, de Salud Pública de Andalucía, todo ello en el marco que recoge el artículo 43 de la Constitución. Así, el ya citado artículo 3 de la primera de las anteriores dispone: “Con el fin de controlar las enfermedades transmisibles, la autoridad sanitaria, además de realizar las acciones preventivas generales, podrá adoptar las medidas oportunas para el control de los enfermos, de las personas que estén o hayan estado en contacto con los mismos y del medio ambiente inmediato, así como las que se consideren necesarias en caso de riesgo de carácter transmisible”. Por su parte, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía, el Estatuto de Autonomía para Andalucía, corresponde a la Comunidad Autónoma de Andalucía, de acuerdo con su artículo 55.1, la competencia compartida en materia de sanidad interior y, en particular, sobre la ordenación y ejecución de las medidas destinadas a preservar, proteger y promover la salud pública en todos los ámbitos. Y, de conformidad con lo previsto en los artículos 21 y 62.6 de la Ley 2/1998, de 15 de junio, de Salud de Andalucía, corresponderán a la Consejería de Salud, en el marco de las competencias de la Junta de Andalucía, entre otras, la adopción de medidas preventivas de protección de la salud cuando exista o se sospeche razonablemente la existencia de un riesgo inminente y extraordinario para la salud; y, el artículo 71.2.c) de la Ley 16/2011, de 23 de diciembre, de Salud Pública de Andalucía, que establece que la Administración de la Junta de Andalucía promoverá un alto nivel de protección de la salud de la población y, con esta finalidad,

desarrollará una serie de actuaciones entre las que se incluyen establecer las medidas cautelares necesarias cuando se observen incumplimientos de la legislación sanitaria vigente o la detección de cualquier riesgo para la salud colectiva. Asimismo, el artículo 83.3 de la norma anterior que expresamente contempla la situación de riesgo para la salud pública derivado de la situación sanitaria de una persona o grupo de personas, como presupuesto habilitador para la adopción, por las autoridades sanitarias competentes para garantizar la salud pública, de las medidas necesarias para limitar esos riesgos, de las previstas en la legislación, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica 3/1986, de 14 de abril, de Medidas Especiales en Materia de Salud Pública. No podemos pasar por alto que la Sección Cuarta de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en fecha 24 de mayo de 2021 ha dictado sentencia nº 719/2021 en el recurso de casación 3375/2021, declarando que el artículo tercero de la Ley Orgánica 3/1986 ha de interpretarse conjuntamente con los artículos 26 de la Ley 14/1986 y 54 de la Ley 33/2011 y, así entendido, autoriza limitaciones puntuales de la libertad de circulación siempre que la Administración: (I) acredite la existencia de una enfermedad transmisible grave que ponga en peligro la salud y la vida de las personas; (II) justifique que esa limitación es imprescindible para impedir dicha transmisión por no haber otros medios eficaces para lograrlo; (III) determine en función del número de enfermos y de su localización la extensión subjetiva y territorial de la limitación; y (IV) fije fundadamente el tiempo indispensable en que ha de mantenerse la limitación para impedir la difusión de la enfermedad.

QUINTO.- En este caso, como se afirma en la solicitud presentada, la Resolución que interesa la ratificación de las medidas es dictada, con arreglo a las anteriores previsiones normativas, por delegación del Consejero de Salud y Familias de la Junta de Andalucía; esto es, el órgano competente, con arreglo a los artículos 21 y 62.6 de la Ley 2/1998, de 15 de junio, de Salud de Andalucía.

Por otro lado, dada la justificación que se ofrece, según se ha transcrito previamente, se pone de manifiesto que las medidas adoptadas persiguen un fin constitucionalmente legítimo: proteger la salud pública de la población de dicho municipio ante la situación de pandemia existente en su quinta ola. Su motivación descansa en los datos que expresamente se recogen por los citados informes y Acta del Comité Territorial de Salud Pública de Alto Impacto de la provincia de Cádiz. A partir de esta información se observa la importancia de los datos de contagio actualmente existentes en dicho término municipal. Resulta preciso además apreciar la debida proporcionalidad de las medidas, en cuanto imprescindibles para garantizar la salud pública de

los vecinos del municipio, erradicando el alto riesgo de contagio inminente sobre todo en la población joven que existiría de contrario, y con un alcance temporal que se extiende durante siete días naturales, pudiendo ser revisado si así lo requiriese la evolución de la situación epidemiológica de mantenerse las circunstancias que motivan su aprobación. No es por otra parte una suspensión del derecho o restricción de movilidad absoluta, sino relativa fijando una extensión temporal en una determinada franja horaria nocturna de 2 a 7 de la mañana, y con un catálogo de supuestos en los que se permiten los desplazamientos en los siguientes términos: “(...). Se exceptúan de esta limitación las siguientes actividades: a) Adquisición de medicamentos, productos sanitarios y otros bienes de primera necesidad. b) Asistencia a centros, servicios y establecimientos sanitarios. c) Asistencia a centros de atención veterinaria por motivos de urgencias, d) Cumplimiento de obligaciones laborales, profesionales, empresariales, institucionales o legales. e) Retorno al lugar de residencia habitual tras realizar algunas de las actividades previstas en este apartado. f) Asistencia y cuidado a mayores, menores, dependientes, personas con discapacidad o personas especialmente vulnerables. g) Actividades de lonjas pesquera, centros de expedición de primeras ventas, mercados centrales y lonjas de abastecimiento de productos agroalimentarios. h) Repostaje en gasolineras o estaciones de servicio, cuando resulte necesario para la realización de las actividades previstas en los párrafos anteriores. i) Desarrollo de actividades cinegéticas vinculadas al control de la sobreabundancia de especies cinegéticas que puedan causar daños a los ecosistemas, en los ciclos producto de la agricultura y la ganadería y en la seguridad vial. j) Cualquier otra actividad de análoga naturaleza, debidamente acreditada.

SEXTO.- La solicitud por tanto cumple los criterios que han fijado las recientes STS números 719/2021 ya citada, la nº 792/2021 de 3 de junio, la nº 1079/21 de 21 de julio y la más reciente de 2 de agosto de 2021 que ratifica la restricción de circulación nocturna en Huesca y otros municipios de la provincia en cuanto a la procedencia de limitaciones puntuales de la libertad de circulación. Así, la Administración: a) Acredita mediante informe de Evaluación Específica de Riesgo para Covid-19 de fecha 11 de agosto y Acta del Comité Territorial de Alertas de Salud Pública de Alto Impacto en la Provincia de Cádiz de la misma fecha, unos datos elevados de contagio en una enfermedad transmisible y grave, como es el Covid- 19 en su variante Delta, sobre todo en la población juvenil aún no vacunada; que pone en peligro grave la salud y la vida de las personas, con hechos que así lo acreditan. b) Justifica a la luz de esos informes técnicos ser imprescindible

la limitación deambulatoria (que no es absoluta pues permite ciertos desplazamientos y no somete a restricción la circulación en tránsito), para impedir dicha transmisión por no haber otros medios eficaces para lograrlo sobre todo entre la población juvenil; c) Determina en función del número de enfermos y de su localización la extensión subjetiva y territorial de la limitación, al municipio de Benalup-Casa Viejas. y d) Fija fundadamente el tiempo indispensable en que ha de mantenerse la limitación para impedir la difusión de la enfermedad, 7 días. En definitiva, apreciada la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida que se han demostrado eficaz en otros Municipios de la Comunidad Autónoma en los que se acordó dicha restricción bajando su incidencia y descartadas otras menos gravosas, debe prevalecer el derecho a la salud ante el alto poder de contagio y el grave riesgo de salud pública para la ciudadanía. Lo expuesto justifica que debamos ratificar la medida sanitaria urgente establecida aunque implique la restricción relativa de derechos fundamentales.

(Recurso número 597/2021. AUTO. Sala de Sevilla Ponente Alejandro Duran)

XI. DERECHOS FUNDAMENTALES Y LIBERTADES. ENTRANJERÍA

Cusas de suspensión de la Orden de Extradición: especial estudio de la enfermedad del extranjero

PRIMERO.- D. Rafael interpuso recurso de apelación contra el Auto de fecha uno de diciembre de dos mil veinte dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número tres de Córdoba en la pieza separada de medidas cautelares 239. 1/20.

En la parte dispositiva de la resolución impugnada se acordaba desestimar la medida cautelar solicitada (de suspensión de la ejecución de la resolución de fecha 11 de septiembre de 2020 dictada por la Subdelegación del Gobierno en Córdoba (expediente nº NUM000) por la que se acordaba la expulsión del territorio nacional del recurrente), sin hacer especial pronunciamiento en costas.

SEGUNDO.- La parte apelante alega en síntesis que la resolución deniega la medida cautelar tomando en consideración la apreciación de falta de arraigo pero que no atiende a las circunstancias personales relativas a la dolencia médica que sufre el recurrente en que, asimismo, se ampararía su solicitud, para lo que se aportó documental médica en la que, se alega, constaría que existe una posible perforación intestinal, siendo dudoso

que Ghana, país del que es nacional el recurrente, cuente con los medios necesarios para atenderle. Se invoca al efecto las previsiones del art. 5.c de la Directiva 2008/15 en cuanto dispone que deberá tomarse en consideración el estado de salud de nacional de un tercer país y respetar el principio de no devolución y resoluciones de esta Sala en apoyo de sus pretensiones (sentencia de 11 de febrero 2016, rec. 37/16, sección 4^a). La no adopción de la medida cautelar podría hacer perder al recurso su finalidad y de su adopción no se deriva perjuicio para el interés general.

TERCERO.- La Administración demandada se opuso al recurso alegando, en síntesis, que el Auto impugnado se ajusta a derecho y es acorde a la jurisprudencia aplicable que exige para la adopción de una medida cautelar como la interesada la concurrencia de una situación de arraigo suficientemente acreditada, que la parte contraria no ha acreditado siquiera indiciariamente concorra. Que con relación a la enfermedad invocada no se ha podido acreditar como expresaría el propio escrito de apelación. Que la propia sentencia que se invoca se refiere a graves dolencias que impliquen riesgo vital derivado de la necesidad de abandonar el territorio nacional y con un tratamiento, circunstancia de la que no existe indicio pues los problemas de salud del recurrente no han precisado atención médica urgente, ni puede descartarse no pueda recibir tratamiento en su país de origen. No se acreditan vínculos familiares ni medios de vida para hacer frente a sus gastos de manutención y estancia en España. Se incide en que la adopción de la medida causaría grave perturbación a los intereses generales y, por otra parte, incluso le situaría en posición perjudicial al carecer de medios para hacer frente a sus necesidades y de permiso para trabajar.

CUARTO.- La doctrina del Tribunal Supremo en la materia cautelar que nos ocupa de forma reiterada viene reconociendo la procedencia de la adopción de la medida cautelar de suspensión de las resoluciones administrativas que determinan la expulsión u obligación de abandono voluntario del territorio nacional en aquellos supuestos en que concurre en el solicitante un arraigo personal, familiar o económico, del que resulte un evidente grave perjuicio de ejecutarse la resolución, debiendo ponderarse debidamente los intereses del solicitante, en orden a asegurar la efectividad de la sentencia que hubiere de recaer en relación al interés público de asegurar la efectividad de las resoluciones administrativas. Así, entre otros muchos, en Auto del TS de fecha 21 de Noviembre de 2002 señala como “Esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha dictado reiteradas resoluciones sobre las peticiones de suspensión de la ejecución de decisiones administrativas de expulsión de extranjeros del territorio nacional, o mediante las que se impone el deber de

abandonar el mismo como consecuencia o en relación con la denegación de la exención de visado o de la expedición de un documento que autorice la estancia en España. En ellas se ha declarado que dicha suspensión resulta procedente cuando la persona afectada tiene arraigo en España, por razón de sus intereses familiares, sociales o económicos. En estos supuestos la ejecución de la orden de expulsión -directamente adoptada o que puede adoptarse como consecuencia del deber de abandonar el territorio nacional que en la resolución administrativa se impone-, habría de producirle unos perjuicios de difícil reparación, que en parte afectarían a su esfera personal (autos de 6 de febrero de 1988, 17 de septiembre de 1992, 28 de septiembre de 1993 y 11 de julio de 1995, entre otros).”

En suma, en orden a la debida ponderación de intereses en una situación en que no se controvierte, a efectos de *fumus boni iuris*, y siempre indiciariamente, la carencia de autorización de residencia, la cuestión a examinar es la existencia de indicios de una situación de arraigo que pudiera verse afectado en tanto se tramita el recurso contencioso y que ampare la concesión de la medida cautelar, siendo que en el caso de autos, y es una cuestión que no es propiamente controvertida en el recurso de apelación, no se ha alegado justificadamente, aun indiciariamente, ninguna situación personal, familiar o económica que a aún a estos solos efectos cautelares, sin prejuzgar la cuestión de fondo, hubiera debido ser valorada por el Juzgador de Instancia para apreciar una situación de arraigo que justificase la adopción de la medida cautelar interesada.

La cuestión que se invoca por la recurrente es una situación personal afectante a la salud del extranjero que justificaría la adopción de la medida cautelar de suspensión, pero, sin perjuicio de que efectivamente una situación de este tipo puede amparar tal pronunciamiento como la sentencia de esta Sala invocada expone, lo será en la medida que, aun con carácter indiciario y a los meros efectos cautelares, ponga de manifiesto la imposibilidad o improcedencia de la ejecución de la resolución de expulsión al ser debidamente ponderado el interés general, al que responde la eficacia de los actos administrativos, con el interés particular cuando afecta esencialmente a un derecho fundamental, como es el derecho a la vida e integridad física. Ello, por lo tanto, comporta una apreciación, siquiera indiciaria, de ese riesgo y afectación, con relación al diagnóstico, urgencia vital y/o tratamiento que se pudiera ver indefectiblemente afectado de ejecutarse la resolución y, en su caso, la posibilidad de continuación o atención en su país de origen.

En el caso de autos ni consta tratamiento que pueda presumirse afectado o de no posible continuidad, ni previsión alguna de actuación quirúrgica o de otro tipo que pudiera verse afectada. De hecho de la documentación aportada, y sin perjuicio de la prueba que pueda aportarse en el plenario, valorando a los solos efectos cautelares, no recoge que nos encontremos ante un supuesto de obstrucción intestinal que precisamente es lo que se trataba, entre otros extremos, de verificar/descartar con la prueba de imagen y en las conclusiones no se señala, y en el informe de alta de urgencia, en el que se refiere consultada cirugía, se señala expresamente la no necesidad de intervención quirúrgica urgente. Lo que se recoge en la prueba de imagen es la posibilidad de un diagnóstico de megacolon agangliónico, cuestión sobre la que no se justifica pendencia de cita médica o tratamiento alguno. Descartada la cirugía urgente el tratamiento acordado (ibuprofeno y calor local) no se presenta como afectante a la movilidad del interesado ni, esto es asimismo relevante, siga aún siendo aplicado, sin que se aporten datos sobre la existencia de pruebas o intervenciones pendientes (señaladas o pendientes de señalamiento), circunstancias que serían las de posible valoración para la apreciación de un interés particular a ponderar con relación al interés general. Lo que, atendida la circunstancia no controvertida de aparente ausencia de arraigo, justificaba la denegación de la medida cautelar, procediendo, por todo lo expuesto, la desestimación del recurso.

QUINTO.- De conformidad con lo dispuesto en el art. 139.2 de la LJCA las costas se imponen a la parte apelante al desestimarse el recurso interpuesto, si bien, al amparo de lo dispuesto en el apartado tercero del mismo precepto procede fijar como limite la suma de 300 euros, por todos los conceptos, atendida la naturaleza y complejidad de la controversia.

St de 19 de marzo de 2021. Sala de Malaga Ponente Marta Lopez Velasco

XIV. HACIENDA PÚBLICA

Concepto y alcance de la “ Opción Tributaria “. Posición de la Sala al respecto discrepante con la de la doctrina tributaria. Impuesto de Sociedades . Viabilidad o no de la compensación de bases imponibles negativas practicada por la sociedad para regularizar el Impuesto de Sociedades .

PRIMERO.- Objeto del recurso presente es determinar si se ajustan a derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Tribunal Regional de Andalucía, Sala de Málaga de 25/06/20 que acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa número 29/04315/2019, interpuesta

contra la interpuesta contra la liquidación A2985419206012760, por importe de 6.436,01 euros, girada por la A.E.A.T., al no admitir la compensación de bases imponibles negativas practicada por la sociedad para regularizar el I.S. del ejercicio 2.017.

SEGUNDO.-La parte recurrente expone, en síntesis:

- La única cuestión controvertida resultan de aplicación las siguientes normas jurídicas y doctrina de Tribunales que son el fundamento de la pretensión de esta demanda:

I) Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículo 26.1):

1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el art. 25 de esta Ley y a su compensación.

Vemos, pues, que la norma especial no establece ninguna limitación temporal ni procedimental - tampoco cuantitativa en lo que no exceda del límite del 70 % - sobre el modo en que pueda llevarse a efecto la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, dejando total libertad al contribuyente sobre la cuantía a compensar en cada ejercicio - siempre que no rebase el límite señalado del 70 % -, así como el concreto ejercicio en que desee realizar la compensación, con independencia de que la declaración en que decida ejercer este derecho se haya presentado o no dentro del plazo reglamentario de declaración y, como dice el aforismo jurídico “Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”, donde la ley no distingue el intérprete no debe distinguir, pues, al hacerlo, está extralimitando, modificando e integrando en cierta manera una voluntad legislativa que, por clara y explícita, no necesita interpretación.

Por ello, las resoluciones que impugnamos no se encuentran ajustadas a derecho.

II) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (artículo 119.3):

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.

Esta norma general no resulta, a nuestro juicio, de aplicación al caso; primero porque constituye una norma general frente a la especial de la Ley del Impuesto examinada anteriormente y, en segundo lugar, porque la compensación de base imponibles negativas de ejercicios anteriores no constituye una opción y, de cualquier modo, porque en el presente caso no estamos en presencia de una petición de rectificación.

En efecto, este precepto lo que impide es la modificación (rectificación) extemporánea de una opción adoptada anteriormente, mientras que, en el caso de autos, la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012 en la que se acredita la base imponible negativa, se presentó dentro del plazo reglamentario de declaración, produciéndose su compensación en la declaración extemporánea del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2017, sin que ello, contra lo que sostienen las resoluciones impugnadas, represente el ejercicio de opción alguna según la normativa tributaria y, en cualquier caso, aunque lo fuese - y no lo es - no estamos ante una pretensión de rectificación, ya que, no habiendo nada que rectificar, mal podríamos haber pretendido rectificación alguna, obviamente, nadie ha solicitado.

En consecuencia, las resoluciones que impugnamos no se encuentran ajustadas a derecho, debiendo ser anuladas.

-En el sentido expuesto se han pronunciado los TTSSJJ de Cantabria (Contencioso) S 11-05-2020, no 137/2020, rec. 267/2019; de la Comunidad Valenciana (Contencioso), S 25-05-2020, no 905/2020, rec. 1339/2018; de Cataluña (Contencioso), S 19-06-2020, rec. 1379/2019.

Yendo más allá debemos traer a colación la reciente doctrina de la Audiencia Nacional (Contencioso) S 21-11-2019, rec. 1064/2017, en la que resuelve un caso en que la entidad recurrente, no habiendo declarado bases negativas en los ejercicios 2003 a 2010, instó la rectificación de la declaración del IS-2012 para que se reflejaran y compensaran dichas bases negativas. La Administración tributaria desestimó la solicitud por considerar que se trataba de ejercicios prescritos. Sin embargo, el Tribunal en base al denominado principio de regularización íntegra considera que la LGT (art. 66 bis) no sólo habilita a la Administración a reducir o eliminar las bases imponibles negativas (BINS) declaradas (en plazo de 10 años), sino también a atender solicitudes de rectificación de la autoliquidación para incluir y compensar bases de períodos anteriores no declaradas, procedentes de períodos para los que hubiera prescrito el derecho a liquidar, remitiéndose para alcanzar esta conclusión a la doctrina del Tribunal Supremo en la sentencia de 22

de noviembre de 2017, rec. 2654/2016, que, en base al principio de integral regularización reconoce el derecho de la recurrente a que la Administración tributaria, con carácter previo a realizar la liquidación resultante de la actividad inspectora, resuelva si era o no procedente la compensación que fue solicitada en relación con los concretos créditos fiscales que fueron invocados respecto de ejercicios anteriores.

TERCERO.- La defensa de la Administración opone, en síntesis:

-Niega todos y cada uno de los hechos articulados de contrario, en tanto no resulten indubitadamente del expediente administrativo o sean cumplidamente acreditados durante el período probatorio, si lo hubiere.

- La cuestión controvertida en el presente procedimiento es determinar si, de conformidad con el artículo 119.3 de la LGT, el hecho de presentar de forma extemporánea la declaración del IS impide la compensación en dicho ejercicio de bases impositivas negativas generadas en ejercicios anteriores como entiende la resolución impugnada, o, por el contrario, no afecta a dicha posibilidad como pretende la recurrente.

Se considera que debe mantenerse el criterio del TEARA, con base en sus propios fundamentos, no desvirtuados por las alegaciones del recurrente, por cuanto se expone seguidamente.

- La resolución impugnada se basa, en lo que sostiene el TEAC en su resolución de 4 de abril de 2017, con base en la interpretación literal, sistemática y finalista de la normativa tributaria.

Así, la resolución se basa en las dos siguientes premisas:

1.^a) El derecho a compensar bases impositivas negativas es una opción tributaria del sujeto pasivo.

En efecto, el artículo 26 de la LIS establece que las bases impositivas negativas generadas en ejercicios anteriores “podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el art. 25 de esta Ley y a su compensación”.

Nos encontramos pues ante un derecho de opción o elección por parte del obligado tributario ya que puede elegir distintas consecuencias jurídicas que afectarán a su obligación tributaria, a saber, compensar o no las bases negativas procedentes de ejercicios anteriores. Decisión que vincula tanto al contribuyente como a la Administración.

En la citada resolución de 4 de abril de 2017, razona el TEAC que el Diccionario de Lengua española (RAE), define el término opción como “libertad o facultad de elegir” o “derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico”, y por el Diccionario del español jurídico (RAE), según el cual una opción es el “derecho a elegir entre dos o más alternativas”, por lo que “el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de “opción” antes definido”.

2.ª) El artículo 119.3 LGT impide ejercitar la opción fuera del plazo reglamentario de la pertinente declaración.

Dispone el precepto: “Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”.

Por ello, en los casos en que el sujeto pasivo no hubiera presentado autoliquidación estando obligado a ello, el TEAC entiende que, el incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, determina que no ejercitó derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, “optando por su total diferimiento, de manera que transcurrido el periodo reglamentario de declaración no podrá rectificar su opción (...) solicitando la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante (...)”.

Esta consecuencia es lógica y coherente con lo expuesto, y resulta claramente de lo que el legislador establece.

- Las alegaciones del recurrente no desvirtúan el razonamiento que conduce a la resolución desestimatoria de sus pretensiones. Según alega en su demanda no se ha rectificado con posterioridad, sino que se ha ejercitado con posterioridad que es muy distinto. No puede asimilarse una declaración extemporánea a una rectificación de autoliquidaciones pues si bien la primera supone la declaración ab initio (aunque fuera de plazo) de la situación tributaria, la segunda supone la rectificación de lo ya declarado previamente.

Sin embargo, la lógica y finalidad del precepto es clara: cuando el ordenamiento otorga la posibilidad de ejercitar una opción tributaria en una declaración, el contribuyente queda vinculado a lo que resulte de la

misma (p.ej. el derecho a compensar hasta cierta cantidad o por la totalidad las bases imponibles negativas del IS), si bien que se le permite rectificar hasta el momento en que finalice el plazo reglamentario de la misma. A sensu contrario, el contribuyente que haya ejercitado determinada opción no podrá rectificarla transcurrido dicho plazo.

El razonamiento del TEAC es impecable: Si quien cumplió su obligación de declarar solo puede rectificar la opción escogida hasta el momento de finalización del plazo reglamentario, aquel que incumple totalmente queda privado de su opción. Dicho de otro modo, el plazo para ejercerla es el último día del establecido para la presentación de la declaración. Y así se deduce simple y llanamente de la ley.

Baste añadir que sin perjuicio del carácter prevalente de las resoluciones del TEAC, también la Dirección General de Tributos en la Consulta V2496-18, de 17 de septiembre asume este criterio y concluye que no es posible rectificar esta opción a través de la presentación de una autoliquidación extemporánea.

- La anterior conclusión no se ve alterada por el hecho de que el artículo 119 LGT haya sido objeto de modificación por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, incorporando un nuevo apartado 4 que dispone:

“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.”

Este nuevo apartado lo que viene a decir es que existiendo BIN procedentes de ejercicios anteriores pendientes y siguiéndose frente al interesado un procedimiento de aplicación de los tributos, si como consecuencia de la regularización se incrementa la base imponible positiva del ejercicio, en el acto de liquidación ese aumento resultante del procedimiento puede neutralizarse a través de compensar esas BIN procedentes de ejercicios anteriores que se tuvieran pendientes; con la limitación que deriva del propio precepto en cuanto prohíbe que las cantidades pendientes puedan modificarse, “mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos”.

Y si bien la STS de 22 de noviembre de 2017, rec. cas. 2654/2016, viene a reconocer, con cita de la modificación del art. 119 LGT, la posibilidad de

que puedan modificarse las BIN inicialmente aplicadas, ello no significa que la aplicación de las BIN haya dejado de ser una opción sujeta a lo dispuesto en el art. 119.3 LGT sino que la posibilidad de aplicar cantidades distintas responde al concreto caso examinado por el TS en la sentencia citada y constituye, en definitiva, una manifestación del principio de regularización íntegra, sin que este último principio pueda invocarse en un caso como el presente.

En definitiva estamos ante un derecho expresamente reconocido por la normativa del Impuesto sobre Sociedades que debe ejercitarse en los términos previstos en las leyes tributarias.

- Por último, cierto que la Ilma. Sala a que me dirijo ha dictado sentencia estimando pretensiones basadas en la interpretación del art. 119.3 de la LGT que mantiene la actora, lo que igualmente hizo en la sentencia dictada en el PO 903/2018, sentencia que ha sido recurrida en casación por esta parte, dado el interés casacional que presenta y la contradictoria doctrina de los distintos TSJ.

Así varias sentencias confirman el criterio que sigue la resolución impugnada al interpretar el referido precepto, en concreto:

* La sentencia de la Sección 2ª del TSJ de Castilla León, sede Burgos, de 29 de abril de 2011, rec. 138/2010 (Roj: STSJ CL 1824/2011 - ECLI: ES:TSJCL:2011:1824).

* La sentencia del TSJ de Madrid, Sección 5a, de 15 de septiembre de 2015, rec. 571/2013 (Roj: STSJ M 10065/2015 - ECLI: ES:TSJM:2015:10065) dedica a la cuestión el Fto. Quinto:

E igualmente invocamos la sentencia del TSJA, de la propia Sala de Málaga de 31-1- 2020, dictada por la Sección funcional 2º en el recurso 78/2019, y de 30 de noviembre de 2020, dictada en el recurso 811/2019.

CUARTO.- La resolución objeto de recurso confirma la liquidación practicada por la AEAT, no admitiendo la compensación de bases negativas en el ejercicio 2017 procedentes de ejercicios anteriores, con el argumento que la autoliquidación fue presentada extemporáneamente y en otro caso se estaría poniendo en peor situación al contribuyente que cumple disponiendo en tiempo con sus obligaciones tributarias, ateniéndose al criterio seguido por el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución 00/1510/2013, dictada el 4 de abril de 2017, y en las resoluciones dictadas el 16 de enero (R.G. 6.356/2.015), el 9 de abril (R.G. 3.285/2.018) y el 14 de mayo del 2.019 (R.G. 6.054/2.017, así como por la Dirección General de Tributos, CV2496- 2018 de 17 de septiembre.

Sobre la interpretación del art. 119.3 de la LGT se ha pronunciado esta Sala y Sección para supuestos en que la opción de compensación de bases se ejerce en una autoliquidación complementaria presentada fuera del plazo reglamentario en sentido negativo la sentencia 132/20 de 31 enero 2020, al recurso 078/2019:

“ La recurrente el día 11 de octubre de 2017, y mediante la presentación de sendas autoliquidaciones complementarias con números de referencia 201520008090160G y 20520009090161L modificó la autoliquidación por Impuesto sobre sociedades 2015 debido a la inclusión de un ajuste positivo al resultado contable cuyo origen procedía del ejercicio 2014 y que había sido subsanado mediante autoliquidación complementaria nº 201420008090161S y admitido por la administración en dicho ejercicio 2014, tal como se puede comprobar en la liquidación provisional, que de dicho ejercicio consta en el expediente administrativo como documento nº 3 y en la que se incluye la práctica del ajuste positivo en la casilla 355 (errores contables) por importe de 238.464,17 euros con lo que, la base imponible negativa correspondiente a dicho ejercicio 2014 asciende a la cifra de 576.026,19 euros y no la inicialmente declarada de 814.490,36 euros. El régimen aplicable a dicha subsanación es el previsto en los art 120 y 122 de la LGT , habida cuenta que en la autoliquidación inicial se había consignado una base imponible a compensar en ejercicios futuros superior a la realmente devengada.

La pretensión de la recurrente choca contra el tenor del art. 119.3 de la Ley 58/2003, LGT , e interpretación que sobre la misma hace la jurisprudencia.

Dicha norma expresamente impide que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración puedan rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración, debiendo significarse, incluso, que presentada en el trámite de enmiendas ante el Congreso de los Diputados y ante el Senado una dirigida a adicionar un segundo párrafo al apartado tres, para posibilitar en los supuestos de modificación de la base imponible o de algún elemento de la deuda tributaria, a consecuencia de actuaciones de comprobación administrativa, el ejercicio, la solicitud o la renuncia a las opciones previstas en la normativa tributaria que pudieran surgir como consecuencia de la correspondiente rectificación, la enmienda no prosperó.

La opción es una declaración de voluntad que efectúa el interesado a la que debe estarse por razones de seguridad jurídica.” (STS de 5 Julio 2011, rec. 3217/2007 ; y en el mismo sentido, STS de 20 Abril 2012, rec. 636/2008).

Señalando la STS núm. 1025/2017 de 8 junio, rec. 3944/2015 , en su FD 2º

“ tampoco cabe hablar de error material desde la pura dogmática conceptual; no cabe reconocer un error material cuando la rectificación lleva consigo una alteración sustancial del contenido del acto rectificado, pues, como enseñan los clásicos, en el error material la declaración de voluntad no coincide con el sentido exacto de la voluntad misma que se quiso expresar. En el caso que nos ocupa la tesis más favorable para la parte recurrente es que haya podido sufrir un error en la formación de su voluntad, pero en este caso no puede hablarse de error material, más en el caso concreto que nos ocupa a la vista de los términos del art. 119.3 de la LGT y la jurisprudencia emanada al respecto, recogida por la Sala de instancia, sin que dicho error sea subsanable pues ello conllevaría la revocación de la opción, prohibida legalmente, “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”; lo que pretende la parte recurrente es anular la opción elegida y cambiarla por la que más le convenía una vez que actuó la Administración, y con ello alterar sustancialmente su propia actuación”.

Criterio también mantenido por el TEAC, v. gr. en la Resolución de 4 de abril de 2017, y otras posteriores como la de 14 de mayo de 2019, y también por varios Tribunales Superiores de Justicia, como el caso de las sentencias reseñadas por la defensa de la Administración en su contestación”.

La sentencia de esta Sala, Sección 1ª de 3642/2019, de 4 noviembre 2019, recurso 903/2018, se pronunció afirmando la posibilidad de opción dentro de un proceso de regularización:

“...PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso la resolución del TEARA -Málaga-, de 26 de julio de 2018, desestimatoria de la reclamación formula por la mercantil actora en relación a la inadmisión de las compensaciones de bases imponibles del I.S. que la Administración Tributaria acordó en el proceso de regularización de los ejercicios 2013 y 2014, y ello al entender que las autoliquidaciones fueron presentadas por la sociedad extemporáneamente.

En la demanda se solicita el dictado de sentencia que estime el recurso, anulando el acto impugnado por no ser de aplicación el art. 119.3 de la LGT al no existir rectificación extemporánea de la declaración.

El Abogado del Estado, en trámite de contestación, vino a oponer la desestimación del recurso en base a la propia fundamentación jurídica de la resolución combatida.

SEGUNDO.- Pues bien, mediante la compensación de bases imponibles negativas, prevista en el Impuesto de Sociedades, los contribuyentes pueden compensar los beneficios obtenidos en un ejercicio, con las pérdidas generadas en ejercicios anteriores.

Dispone el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria que “Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”.

El TEAC viene reiteradamente considerando que la compensación de bases imponibles negativas es una “opción tributaria” que los contribuyentes deben ejercitar en su declaración, lo cual lleva aparejadas dos consecuencias:

- Por un lado, se niega la posibilidad de rectificar la autoliquidación presentada, para incluir la compensación de bases imponibles negativas, a aquellos contribuyentes que tenían beneficios y a pesar de ello no realizaron la compensación, o si lo hicieron, no llegaron al máximo posible.

- Por otro lado, se niega la posibilidad de incluir la compensación de bases imponibles negativas a los que presentaron la autoliquidación fuera de plazo, ya sea con o sin requerimiento de la Administración. Hacienda considera que el ejercicio de la opción sólo es posible si la declaración se presenta dentro de plazo, lo que en el supuesto de litis no aconteció.

Sin embargo esta Sala, siguiendo el criterio de la de Valencia expuesto en sentencia 71/2015 de 23 de enero , que invoca la parte en su demanda, se hace eco y comparte la siguiente doctrina:

“ El ejercicio del derecho de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores no debe entenderse incluido en el supuesto del art. 119.3 de la LGT , por no ser una verdadera “opción”. Sino un derecho que puede ejercitarse en un plazo determinado, de suerte que, incluso en fase de comprobación podría ejercitarse el derecho a compensar bases negativas de ejercicios anteriores.

Sin embargo, el ejercicio del derecho de compensación de bases imponibles negativas que puede llevarse a cabo libremente por la sociedad dentro del plazo establecido en el art. 25 del TRIS, no puede presumirse ni entenderse ejercitado tácitamente, siendo necesario una declaración de voluntad expresa de ejercitar ese derecho ante el órgano competente “

Y hemos de añadir que tal postura se encuentra avalada por nuestro Código Civil, que al regular el instituto de la compensación como un modo de extinción de las obligaciones, no lo somete más que a los requisitos del art. 1.196 , pudiendo operar en todo caso y sin limitación alguna cuando dos personas por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.

Por los razonamientos expuestos el recurso ha de prosperar en el sentido que a continuación se dirá “La posibilidad de ejercer el derecho de opción dentro de procedimientos de regularización derivados de la reforma del art. 119.3 LGT es afirmada en las SSTs del 21 de octubre de 2020, Recurso: 327/2019, y de del 15 de octubre de 2020, Recurso: 6189/2017.

Para supuestos como el presente de ejercer la opción en la autoliquidación presentada extemporáneamente ha sido admitido por esta Sala, Sección 1ª en sentencia 610/2020 de 27 de mayo 2020, recurso 895/18

“ ...La recurrente sostiene que la presentación extemporánea de su declaración-liquidación es de escasa significación por el trascurso de pocas horas desde el vencimiento del plazo, responde a la existencia de una falla informática involuntaria. No se ejerció ninguna opción tributaria como sugiere la Administración por lo que no es de aplicación lo previsto en el art. 119.3 de LGT .

La Administración demandada se opone al recurso planteado e interesa la confirmación de la resolución del TEARA recurrida al entender que la compensación de bases imponibles negativas constituye una opción tributaria que solo puede rectificarse dentro del plazo de la declaración de acuerdo con lo normado en el art. 119.3 de LGT , y que la falta de presentación en plazo de la autoliquidación equivale a la renuncia a la compensación por la que se ejercita la opción tributaria que no puede ya rectificarse superado el plazo de presentación voluntaria de la autoliquidación.

SEGUNDO.- La cuestión sometida a enjuiciamiento debe partir de una aproximación al concepto de opción tributaria del que carece nuestro ordenamiento tributario, para afirmar si la inclusión de bases imponibles negativas compensables en la declaración liquidación de IS constituye una opción tributaria .

En este sentido, decíamos en nuestra sentencia de 5 de julio de 2016 (rec. 305/15) que “...una opción tributaria parece responder a la noción de una alternativa susceptible de producir un resultado tributario diferente según se escoja una u otra vía; el ejemplo es claro con los supuestos de opción conjunta

o de opción individual a efectos de IRPF o, siguiendo con los ejemplos, con algunas de las opciones que permite la legislación sobre IVA.”

Tras lo cual concluíamos que “Efectivamente suscribimos nosotros esta última consideración, que impide acoger bajo la definición de “opción tributaria” ejercicios, que aunque electivos para el contribuyente, no tienen trascendencia en la fijación de la deuda tributaria, y sólo trascienden a efectos de ejecución material del resultado de la liquidación tributaria ultimada.

Entendemos en consonancia con lo que postula la recurrente que es viable por ello la utilización del mecanismo previsto en el art. 120.3 de LGT , en cuya virtud es posible la rectificación de la autoliquidación siempre y cuando ésta se verifique antes de que transcurra el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, y no haya precedido una liquidación provisional girada por la Administración Tributaria en contradicción con la declaración-liquidación suscrita por el sujeto pasivo.

Así las cosas, procede, con estimación del recurso planteado, reconocer al recurrente el derecho a la devolución de ingresos indebidos por importe de 2.313,50 euros, a que asciende el resultado negativo o a devolver de su autoliquidación IRPF 2011.”

Ninguna duda cabe que la magnitud que representan las bases imponibles negativas son determinantes en la cualificación de la base imponible del impuesto y en la determinación última de la cuota tributaria. Igualmente resulta incuestionable que su incorporación a la autoliquidación es voluntaria para el sujeto pasivo, pudiendo eventualmente renunciar a esta posibilidad aunque esta alternativa no responda a la racionalidad económica.

Recordemos que la primera vez que el TEAC se pronunció de forma clara sobre este particular fue en su resolución de 4 de abril de 2017, rec. 1510/2013, entendiéndose que cuando el contribuyente elige entre compensar o no BINs, así como la cantidad exacta a compensar, está ejercitando una “opción tributaria” de las definidas en el art. 119.3 de la Ley General Tributaria .

A partir de una interpretación literal del art. 26 de la LIS , entendió el TEAC que la definición de la facultad del contribuyente como potestativa, incorporaba la opción de elegir entre compensar o no las bases negativas de los ejercicios precedentes y la cuantía en que podía hacerlo, configurándose como una auténtica opción tributaria.

Asimismo, en dicha resolución se distinguieron cuatro posibles escenarios, así como sus efectos y consecuencias. A los efectos que aquí interesan, nos centraremos únicamente en el cuarto de ellos, siendo éste el del contribuyente

que no hubiera presentado autoliquidación estando obligado a ello, el TEAC entiende que, con incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, el interesado no ejercitó derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, “optando por su total diferimiento, de manera que transcurrido el periodo reglamentario de declaración no podrá rectificar su opción (sea vía rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento)”

Esta tesis de la opción tributaria implícita derivada de la omisión de la presentación de la autoliquidación, se reproduce en la resolución del TEAC de 9 de abril de 2019, Rec. 3285/2018 de la que en último extremo se afirma que “no puede más que concluirse que si la rectificación del ejercicio de una opción tributaria sólo puede realizarse dentro del plazo reglamentario, como claramente dispone el artículo 119.3 LGT, la opción misma, esto es, en el caso de las BIN’s, decidir por compensar (todas o parte de las disponibles) o no compensarlas, sólo puede ejercitarse en dicho plazo, puesto que admitir lo contrario (permitir ejercitar opciones tributarias a través de autoliquidaciones o declaraciones tributarias extemporáneas) vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, mientras quien cumple con sus obligaciones queda limitado a su ejercicio al plazo de su correcto cumplimiento; a este respecto, como ya asumíamos en nuestra ya citada resolución de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013), la no presentación en plazo de la autoliquidación debe tratarse, a estos efectos, como haber optado por no compensarse, en ese ejercicio, las BINs que tenía disponibles y, lógicamente, al estar expirado el plazo reglamentario de declaración, es ésta ya una opción inalterable para el obligado tributario (a salvo de que puedan resultar nuevas BINs de ejercicios anteriores como consecuencia de regularizaciones tributarias en los términos que recogimos en nuestra reciente resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015))”

En definitiva, según la doctrina económico administrativa, la ausencia de opción de compensar unas de bases imponibles negativas en el plazo señalado para presentar autoliquidación, equivale a haber optado por no realizar tal compensación, siendo esta decisión ya inalterable al no restar plazo para la presentación de la referida declaración o autoliquidación.

Expresamos nuestras reservas ante tal planteamiento, que obvia la evidencia de la ausencia de cualquier racionalidad económica de una eventual opción de renunciar a la compensación de bases negativas anteriores, teóricamente es posible ejercitar una opción tributaria por la que se renuncie en todo o en parte a la compensación de las BINs, pero esta renuncia deberá ser

emitida de manera expresa como cualquier renuncia a derechos propios, y no puede presumirse de la omisión de la inclusión de este concepto en la autoliquidación, pues la presunción debe operar en el sentido inverso, y entenderse que se ha incurrido en un error, rectificable vía art. 120.3 LGT .

Nuestro criterio en relación con la delimitación del concepto de opción tributaria, por contraposición al más expansivo de los órganos económico administrativos, se resume en estas líneas:

- 1) Las opciones tributarias deben de tener incidencia en la determinación de la deuda tributaria.
- 2) Las opciones tributarias deben expresarse por el contribuyente de forma clara, en sentido afirmativo, de manera que no quede lugar a la duda acerca de la voluntad del declarante.
- 3) En los modelos tributarios debe ofrecerse al contribuyente una alternativa igualmente clara, ejercitable en términos simples y binarios, de los que resulte la expresión inequívoca de su voluntad de acogerse a un supuesto por exclusión de otro u otros.
- 4) No es posible presumir la renuncia a la aplicación de supuestos beneficiosos como auténtica opción tributaria al no figurar la voluntad expresa del interesado.

En nuestro caso concurre la circunstancia de que sí se incluyó de manera explícita en la autoliquidación IS la compensación de bases impositivas negativas generadas en ejercicios precedentes, pero esta autoliquidación fue presentada de manera extemporánea, lo que podrá tener efectos correctores por tal presentación fuera de plazo, pero tal incumplimiento del plazo de presentación voluntaria de la declaración-liquidación no puede traducirse en una alteración arbitraria de la base imponible del impuesto por la sustracción de uno de sus componentes en consideración a presunciones no previstas en las leyes, ni racionalmente deducibles del comportamiento del contribuyente.

El fundamento de la resolución recurrida decae de acuerdo con lo razonado, así como el de la liquidación de la que trae causa la reclamación económico administrativa, por lo que con estimación del recurso contencioso administrativo se anula la resolución recurrida y la liquidación tributaria de la que trae causa...”

Esta Sección en sentencia de 31 enero 2020, al recurso 78/2019, y de 30 de noviembre de 2020, al recurso 811/2019, ya dejó dicho que no comparte el

criterio de la sentencia últimamente citada que da un trato más favorable a quien incumple sus obligaciones fiscales en tiempo y favorable, que a quien cumple con las misma, y después pide la rectificación, posibilidad negada por esta Sección en la primera de las sentencias citadas. Así como contra el principio general que todos los plazos son improrrogable cuando se trata de plazos de caducidad, como lo es el del art. 119.3 LGT, discurriendo de modo imperturbable hasta su expiración sin posible interrupción alguna, sea cual sea la conducta de las partes; tiene efecto preclusivo, por lo cual expirado el mismo no puede realizarse válidamente la actuación procedimental correspondiente, siendo un defecto insubsanable, por lo que no existe segunda oportunidad ni tolerancia alguna, determinado su improrrogabilidad, deviniendo toda actuación posterior a su fenecimiento extemporánea e inadmisibile, pudiendo ser apreciada de oficio.

En sentido negativo la posibilidad de ejercer la opción en autoliquidación extemporánea se ha pronunciado v.gr., la sentencia del TSJ de Castilla y León, Sala de Burgos, n ° 219/9, de 16 diciembre 2019, recurso 105/2019, con argumentos que aquí se comparten:

“ ...CUARTO.-

Sobre la declaración extemporánea y la posibilidad de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores conforme a lo dispuesto en el art. 119.3 de la LGT (RCL 2003, 2945) .

Es un hecho no controvertido que la recurrente presentó la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, de forma extemporánea el día 26 de julio de 2017, venciendo el plazo el día 25 de ese mes. Con ocasión de dicha declaración, la actora optó por compensar bases imponibles negativas que arrastraba de ejercicios precedentes, lo que no fue admitido por la Administración, por considerar que se había declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, pues al haberse presentado fuera de plazo la declaración, no podía ya optarse por la compensación; razón por la que se modificó la base imponible declarada, practicando oportuna liquidación.

La cuestión controvertida es estrictamente jurídica, y se centra en determinar si el hecho de presentar de forma extemporánea la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2016 impidió la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores de acuerdo con lo dispuesto en el art. 119.3 de la LGT .

Para resolver tal cuestión, hemos de partir de que la presentación de una autoliquidación por Impuesto de Sociedades, es una obligación tributaria formal conforme al art. 29.2 c) de la LGT en cuanto establece que: 2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención. b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación scal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

Dicha autoliquidación, en el caso del Impuesto sobre Sociedades, conforme al art. 124 LIS (R), ha de presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo, debiendo significarse que la falta de presentación en plazo y de forma extemporánea, lleva aparejada consecuencias gravosas para quien incumple, tales como sanción y recargos y todo ello sin perjuicio de lo que pueda derivarse como consecuencia de la posible comprobación que pudieran efectuar los órganos tributarios competentes, como aquí aconteció.

A tales efectos, hemos de estar a la regulación que la normativa específica del Impuesto de Sociedades realiza de la compensación de bases imponibles negativas en el art. 26 de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades , que establece que:

1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación. En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.(...)”

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

Pues bien, una interpretación literal de tal precepto, nos lleva a concluir con el TEAR que si cualquier modificación respecto del ejercicio de una opción se ha de realizar dentro del periodo reglamentario de declaración,

en el supuesto de que la declaración no se presente en plazo, como no puede modificarse la opción, tampoco cabe entender que pueda ejercitarse la misma.

Y es que como señala Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de mayo de 2019 remitiéndose a otra anterior de 9 de abril de 2019 cuyas consideraciones compartimos, lejos de las interpretaciones que puedan hacerse del artículo, el mismo dice lo que dice, y es que el contribuyente del IS puede compensar las BINs que tuviese pendientes de aplicación o puede no compensarlas, con las bases impositivas positivas objeto de liquidación o autoliquidación con los límites previstos, y esto significa que puede elegir por compensarlas o no compensarlas, pudiendo, además, optar el contribuyente en qué período o períodos compensa y en que cuantía. El artículo con el término “podrán”, expresa posibilidad, más concretamente, concreta la posibilidad que tiene el contribuyente de compensar sus BINs provenientes de ejercicios anteriores, es decir, le otorga la opción de hacerlo, opción que debe ser ejercitada al tiempo de presentar su autoliquidación o declaración en el plazo reglamentario. Es evidente que si la modificación del ejercicio de opción sólo puede realizarse dentro del plazo reglamentario, como claramente dispone el artículo 119.3 LGT , la opción misma sólo puede ser ejercitada en dicho plazo, lo contrario vendría a situar en mejor posición a quien no cumple en plazo sus obligaciones tributarias, permitiéndole ejercitar opciones de manera extemporánea, mientras que quien cumple con sus obligaciones queda limitado a su ejercicio al plazo de su correcto cumplimiento.

En esa Resolución se confirma lo que ha venido siendo criterio doctrinal de ese Tribunal Central, esto es, la posibilidad que la normativa tributaria del IS reconoce al sujeto pasivo de compensar, en un ejercicio, las BINs procedentes de ejercicios anteriores aun no compensadas (o no hacerlo) es una “opción tributaria” a todos los efectos. Y así, la Resolución de ese Tribunal de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013) seguida por el TEAR, lo recogía expresamente, al señalar: así las cosas, a juicio de este Tribunal, el hecho de que la Ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases impositivas negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de “opción” antes denido. Y así, la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base impositiva de los ejercicios posteriores, es decir, que opera sobre la base. La Ley reconoce a los sujetos pasivos el derecho a compensar bases impositivas negativas de ejercicios anteriores; el

ejercicio de dicho derecho es potestativo y no imperativo, debiendo ser el sujeto pasivo el que decida, dentro de los límites legales establecidos para ello, si ejercita o no su derecho a la compensación, así como el importe de la misma. Además se trata de una opción que se ejercita “con la presentación de una declaración”, que es la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por lo que la elección respecto de la compensación o no y, en caso afirmativo, de la cuantía de la misma, debe considerarse una opción tributaria que se ejercita mediante la presentación de una declaración y, en consecuencia, que cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el artículo 119.3 LGT anteriormente transcrito, por lo que las alegaciones vertidas por la recurrente con relación a tales extremos han de decaer.

Así las cosas, y sin perjuicio de existir diversas posibilidades, en los supuestos en que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello. En estos casos, coincide esta Sala con el TEAC en considerar que con el incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, pues lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.

Consecuentemente, como señala la Resolución del TEAC de 14 de mayo de 2019, asumiendo la previa de 4 de abril de 2017 (RG 1510/2013), la no presentación en plazo de la autoliquidación debe tratarse, a estos efectos, como haber optado por no compensarse, en ese ejercicio, las BINs que tenía disponibles y, lógicamente, al estar expirado el plazo reglamentario de declaración, es ésta ya una opción inalterable para el obligado tributario (a salvo de que puedan resultar nuevas BINs de ejercicios anteriores como consecuencia de regularizaciones tributarias en los términos recogidas en su Resolución de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015).

Expresándolo en otros términos, el no presentar en plazo su autoliquidación, en cuanto a la aplicación de BINs al ejercicio, lleva a entender que diere su compensación, pues de otra manera, no sólo habría que entender que sí van a compensarse las BINs, sino también qué importe se va a compensar, esto es, si se va agotar el importe de las BINs pendientes o no se va a agotar.

En definitiva, siendo la compensación de BINs una opción tributaria, ésta sólo puede ser ejercitada en plazo, y fuera de él, únicamente en supuestos excepcionales que supongan que, en términos expresados en la Resolución de 16 de enero de 2019, las condiciones existentes al tiempo de nalizar el plazo reglamentario de declaración hubieran cambiado respecto a las BINs existentes; supuesto éste que no concurre en el presente caso, por lo que las alegaciones formuladas por el actor con relación a la reformulación del improvisado criterio del TEAC, necesariamente han de decaer.

Y llegados a este punto, hemos de significar que también es criterio del Tribunal Central que la no presentación de la declaración o autoliquidación en la que debe ejercerse la opción de compensar unas BINs en el plazo señalado para ello equivale a haber optado por no realizar tal compensación, siendo esta decisión ya inalterable al no restar plazo para la presentación de la referida declaración o autoliquidación. Así, cuando la cuota tributaria se pone de manifiesto tras el incumplimiento del obligado tributario (puesto que presentar extemporáneamente una declaración es incumplir con una obligación tributaria formal) éste ya ha perdido la oportunidad de hacer valer, como reza el artículo 119.3 LGT, “ Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración” y este Tribunal entiende que la correcta declaración es aquella que es realizada en el plazo legalmente previsto al efecto. Sic, continúa el precepto: (las opciones) “no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”. Es decir, una opción sólo puede ejercitarse en plazo reglamentario, porque sólo en ese plazo se podría modificar, o lo que es lo mismo, cualquier manifestación en referencia a una opción sólo tendrá efectos frente a la Administración si se realiza en el plazo de cumplimiento voluntario o reglamentario.

Dicho criterio, por lo demás, es compartido por la Dirección General de Tributos recogido en su Contestación a la Consulta Vinculante V2496/2018, de 17 de septiembre, en la que el Centro directivo expone que, a su juicio, el hecho de no presentar la autoliquidación correspondiente a un ejercicio concreto del IS en el plazo regulado en el art. 124 LIS implica que la sociedad no ejercitó el derecho a compensar BINs de ejercicios anteriores que tuviera disponibles, optando con ello por su total diferimiento, no siendo posible rectificar esta opción a través de la presentación de una autoliquidación extemporánea.

Lo hasta ahora expuesto, necesariamente conlleva la desestimación del recurso, sin que sea admisible entender que estamos ante una sanción de facto, como apunta la recurrente, pues la falta de presentación en plazo de la correspondiente autoliquidación, haciéndolo de forma extemporánea, lleva aparejada consecuencias gravosas para el obligado tributario que incumple, las cuales pueden ir desde la sanción prevista en el art. 198 LGT - para el caso de que no se derive de ello perjuicio económico para la Hacienda Pública - hasta los recargos por declaración extemporánea previstos en el art. 27 LGT, sin perjuicio, obviamente, de lo que se derive, en términos de regularización, de la posible comprobación que pudieran efectuar los órganos tributarios competentes, como aquí aconteció en los términos reflejados en el FJ Tercero de la presente resolución.

En último término, no resulta aplicable la sentencia del TSJ de Valencia invocada, pues como se ha dicho, entendemos que el ejercicio del derecho de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es una opción tributaria a todos los efectos, que se ejerce mediante la presentación de una declaración y, por tanto, que cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el art. 119.3 LGT anteriormente transcrito, y todo ello con las consecuencias jurídicas precedentemente descritas, por lo que habiéndolo entendido así la resolución del TEAR impugnada, procedente será desestimar el recurso interpuesto “

La posición mantenida por esta Sala y Sección también tiene apoyo en la STS 463/2020, del 18 de mayo de 2020, Recurso: 569/2017, que en su FD 3º dice:

“ Respecto de la alegación de la parte recurrente de que no es de aplicación al caso que nos ocupa el art.119.3 de la LGT, puesto que el supuesto de hecho es el de la extemporaneidad de la opción, mientras que la norma contempla supuestos distintos concretados en que haya sido ejercitada, solicitada o renunciada, en modo alguno puede acogerse. Sin perjuicio de lo que luego se verá, como ha quedado perfectamente delimitado en el relato normativo recogido en la sentencia de instancia, la regulación aplicable atiende al régimen transitorio previsto para aquellas situaciones en las que aún no estaba vigente el régimen especial innovado, sin que exista exceso alguno en la regulación de este régimen transitorio en cuanto encuentra el mismo engarce en la regulación prevista para la aplicación de este régimen especial; siendo ello así, y atendiendo a la regulación general, cuyo régimen se ha recogido en la sentencia de instancia, y es recordado en extenso por el Sr. Abogado del Estado en su escrito de oposición, no existe duda que el diseño

normativo prevé dos regímenes de tributación, el general y el especial, que nos ocupa, siempre que se reúna una serie de condiciones, previéndose que para acogerse a este régimen especial el contribuyente que cumpla con las condiciones expresamente recogidas en la nueva norma vista, debe de optar -una vez ya vigente el régimen expresamente mediante declaración dispuesta al efecto en el plazo de seis meses, desde los momentos normativamente establecidos- en el régimen transitorio mediante declaración al efecto en el plazo de dos meses. Resulta absolutamente claro que lo que se establece es que con carácter general el contribuyente debe tributar por el régimen general y sólo le es de aplicación el régimen especial cuando ejercer la opción dentro del plazo normativamente impuesto, o lo que es lo mismo, traducido a nuestro caso en período transitorio, el recurrente tenía dos meses para optar por el régimen especial, al no hacerlo en plazo optó por el régimen general, en tanto que era requisito necesario para acogerse al régimen especial el ejercicio de la opción en plazo, y al no hacerlo, por defecto, no cabía más que entender que la opción fue al régimen general. No existe duda alguna que es de aplicación al caso el art. 119.3 de la LGT . El recurrente, por propia voluntad quedó vinculado a tributar por el régimen general; tendría razón la parte recurrente si no se hubiera regulado normativamente la falta de ejercicio de la opción, pero este no es el caso, puesto que como se ha indicado la estructura que ofrece la ley es precisamente el establecer plazo para optar por el régimen especial, de suerte que la falta de opción en tiempo conduce ex lege a la tributación por el régimen general.

No se discute, así es por demás, que estamos ante un supuesto de opción fiscal.

Tampoco es correcto partir de la premisa que ofrece la parte recurrente, en el sentido de que el ejercicio de la opción es un mero requisito formal, cuya inobservancia no puede dar lugar a la pérdida del derecho a tributar en el régimen especial, al cumplir todos los requisitos materiales al efecto. No siendo, pues, un mero requisito formal decae el apoyo jurisprudencial que pretende la parte recurrente encontrar en sentencias de este Tribunal, en las que efectivamente se vino a incumplir un mero requisito formal y sus consecuencias, que no es el caso. En este asunto, el ejercicio de la opción no es requisito formal como tal cuya concurrencia se exige a los efectos de obtener un beneficio fiscal, sino que el ejercicio de la opción constituye la imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles, lo cual posee contenido material con sustantividad propia, es el contribuyente el que debe materializar la opción manifestando tácita o expresamente por cuál se decanta al hacerlo por una u otra no cumple requisito formal alguno,

sino que simplemente hace efectiva su elección entre las alternativas posibles delimitadas legalmente con anterioridad.

En el caso que nos ocupa, como se ha dicho y resulta sin duda del iter normativo, correctamente delimitado en la sentencia de instancia, la opción que se le ofrecía al contribuyente era el régimen general o el especial, para optar por el régimen especial debía realizar al efecto una declaración en un plazo determinado, siendo la alternativa, de no hacer la declaración o no hacerla en plazo, optar por el régimen general. Por tanto, cuando presentó extemporáneamente la declaración optando por el régimen especial, modelo 149, su opción por el régimen general ya se había hecho efectiva con el mero transcurso del plazo, por lo que no resultaba correcta declarar, modelo 150, ya por el régimen especial como hizo al mismo tiempo que presentaba el modelo 149, pues pasado el plazo cabe identificar una clara manifestación tácita de voluntad en el ejercicio de la opción a favor del régimen general.

El art. 119.3 de la LGT viene a establecer como regla general la irrevocabilidad de la opción, que tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes.

Lo que cabe preguntarse es si esta regla tiene excepciones, a pesar de los términos que contempla el propio art. 119.3 de la LGT . Ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados. Debe convenirse, también, que amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios.

Sin embargo, no concurre en este caso alguno de los supuestos posibles que pudiera hacer cuestionar la regla general contenida en el art. 119.3 de la LGT sobre la irrevocabilidad de la opción. Ya hemos visto, y en dichos términos se pronuncia la sentencia de instancia, que normativamente quedó perfectamente delimitada la opción que el legislador ofrece, y que consideramos correcta y suficiente para evitar incertidumbres o dudas. Sin que se cuestione que las circunstancias sustanciales han permanecido las mismas “

Finalmente dejamos constancia de la admisión de varios recursos de casación para solventar la cuestión de autos: AATS del 22 de enero de

2021,Recurso: 4464/2020, del 22 de enero de 2021, Recurso: 4006/2020, o el n ° 1623/2020, de 13 de noviembre de 2020.

QUINTO.- La desestimación del recurso, implicaría la condena en costas a la parte recurrente, pero dado que no faltan pronunciamientos , en sentido contrario al aquí expuesto del art. 119.3 LGT, la cuestión puede considerarse como dudosa, lo que justifica la no imposición conforme al art 139.1 Ley 29/98.

(St de 4 de marzo de 2021. Sala de Granada. Ponente Santiago Macho Macho)

XV. JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

Inadmisión del recurso : interpretación de los criterios de inadmisión en relación con la tutela judicial efectiva.

PRIMERO.- La resolución recurrida deniega la suspensión cautelar de la orden de devolución del recurrente a su país de origen, dictada por la Delegación del Gobierno en Melilla.

La Sala ha emitido innumerables pronunciamientos desechando alegaciones idénticas a las que se elevan de nuevo en esta apelación.

La abusiva utilización del recurso jurisdiccional para reproducir de manera indiscriminada argumentos que ya han sido descartados con anterioridad para supuestos idénticos por medio de resolución judicial firme, se previene a partir de la aplicación de las prescripciones del art. 51.2 de LJCA en cuya virtud “El Juzgado o Sala podrá inadmitir el recurso cuando se hubieran desestimado en el fondo otros recursos sustancialmente iguales por sentencia firme, mencionando, en este último caso, la resolución o resoluciones desestimatorias”.

Este precepto de similar tenor al art. 50 de LOTC, y con idéntico fundamento, se dirige a evitar una innecesaria y no ventajosa reiteración de resoluciones jurídicamente iguales (ATC 101/1983), y es consecuencia de la vinculación al propio precedente por efecto del principio de seguridad jurídica y de la coherencia que debe guiar la formación de una doctrina uniforme por parte de los órganos judiciales, lo que implica el reconocimiento del que el Tribunal se atiene normalmente a los precedentes, y significa la aceptación general del “stare decisis” (ATC 785/1985).

Se consigue como objetivo prioritario reducir el impacto que la reiteración de argumentos impugnatorios, sin atisbo de originalidad capaz de mover la

doctrina asentada del tribunal, pueda generar en el normal funcionamiento de los órganos jurisdiccionales, dando lugar a una litigiosidad supérflua y sobredimensionada, pues la postura jurídica del tribunal es conocida y el resultado desestimatorio esperable.

El analizado art. 51.2 de LJCA permite al Juez o a la Sala inadmitir de forma liminar el recurso planteado en términos reiterativos, evitando la procesalmente costosa tramitación de un recurso cuyo resultado se anticipa desde su mismo inicio, y advirtiendo a los litigantes de lo manifiestamente inapropiado del planteamiento esgrimido por mera reproducción de argumentos jurídicos ya desechados con anterioridad, que dado el caso puede revestir las notas de un comportamiento procesal abusivo o fraudulento contrario a la buena fe procesal en los términos del art. 247 de LEC.

SEGUNDO.- En otro orden de cosas, se ha de aclarar que la mera declaración de inadmisión del recurso contencioso-administrativo no implica, per se, una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrada en el artículo 24.1 de la Constitución. Como ha recordado el Tribunal Constitucional en la sentencia 327/2006, uno de los contenidos esenciales de la garantía inherente a la tutela judicial efectiva es el derecho a obtener una resolución motivada y fundada jurídicamente sobre el fondo del asunto planteado oportunamente ante los órganos judiciales, si bien ese derecho queda igualmente satisfecho si el órgano judicial, por concurrir una causa legal apreciada razonadamente, dicta una resolución de inadmisión (FJ 3º).

Es verdad que el máximo intérprete de la Constitución matiza en el mismo pronunciamiento que:

“Asimismo hemos mantenido desde la STC 37/1995, de 7 de febrero, FJ 5, que el control constitucional de las decisiones de inadmisión o de no pronunciamiento sobre el fondo ha de verificarse de forma especialmente intensa, dada la vigencia en estos casos del principio pro actione, principio “de obligada observancia por los Jueces y Tribunales que impide que determinadas interpretaciones y aplicaciones de los requisitos establecidos legalmente para acceder al proceso obstaculicen injustificadamente el derecho a que un órgano judicial conozca o resuelva en Derecho sobre la pretensión a él sometida” (SSTC 122/1999, de 28 de junio, FJ 2, y 133/2005, de 23 de mayo, FJ 2).

Por tanto, aun cuando la verificación de la concurrencia de los presupuestos y requisitos procesales constituya, en principio, una cuestión de estricta legalidad ordinaria, a este Tribunal le corresponderá revisar aquellas

decisiones judiciales en las que tales presupuestos procesales se hayan interpretado de forma arbitraria, manifiestamente irrazonable o incurriendo en un error patente. Y, además, cuando del acceso a la jurisdicción se trata, dicha revisión también habrá de ser procedente en los casos en que la normativa procesal se haya interpretado de forma rigorista, excesivamente formalista o desproporcionada en relación con los fines que preserva y los intereses que se sacrifican (SSTC 79/2005 , de 2 de abril, FJ 2 , y 294/2005, de 21 de noviembre, FJ 2, por todas).

En efecto, en esta última hipótesis, al estar comprometida la obtención de una primera decisión judicial y, por tanto, el principio pro actione, el control de este Tribunal ha de ser más intenso, pues aunque no sea su función interpretar las normas procesales, sí lo es verificar que la interpretación efectuada por los órganos judiciales no resulta contraria a la Constitución (SSTC 205/1999, de 8 de noviembre , FJ 7 ;133/2005, de 23 de mayo, FJ 2 ; y 73/2006, de 13 de marzo, FJ 3, entre otras muchas). En este orden de cosas, debe recordarse que cuando se trata de acceder a la justicia, y por aplicación de dicho principio, este Tribunal ha de comprobar, en primer término, si existe la causa impositiva del conocimiento del asunto y, en segundo lugar, si la interpretación que se haya hecho de la misma en el caso concreto contraviene el derecho fundamental, pues el rechazo de

la acción con base en una interpretación restrictiva de las condiciones previstas para su ejercicio implica la vulneración del derecho que garantiza el art. 24.1 CE (por todas, STC 236/2006, de 17 de julio, FJ 2)” (FJ 3º).

Nos corresponde ahora analizar la identidad de fundamento jurídico que aquí se hace valer con el que fue objeto de examen en múltiples ocasiones por esta Sala para recursos de apelación miméticos.

En este sentido hemos resuelto en sentencias firmes de esta misma Sala dictadas en los recursos: 1440/2015, 1034/2015, 1664/2015, 494/2015, 194/2015, 2563/2015, entre otras muchas.

Lo anteriormente expuesto avalaría un pronunciamiento de inadmisión del recurso, pero en este estadio procesal debe entenderse como motivo de desestimación del recurso de apelación.

TERCERO.- Conforme al art. 139.2 de LJCA, la desestimación del recurso de apelación interpuesto determina la necesaria imposición de las costas de esta instancia a la apelante, hasta el límite de 200 euros - art. 139.3de LJCA-.

(St de 19 de marzo de 2021. Sala de Malaga Ponente M. Lopez Agulló).

XV. JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

Falta de legitimación procesal de una Asociación de Abogados especialistas en el Area Tributaria. Nadie puede litigar por persona interpuesta, por lo que los intereses estrictamente individuales no son ejercitables por asociaciones o grupos salvo que la frontera entre interés individual y colectivo no esté clara, como cuando se dan ambos conjuntamente en los casos en que un sindicato defiende los intereses del trabajador individual. Inadmisión del recurso.

PRIMERO. - Es objeto de recurso de apelación la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número Tres de los de Jaén núm. 235/2017, de 02 de mayo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 305/2015, declarando la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Asociación de Profesionales Afectados HAR Loja y Alcalá la Real, en el que se impugnaba la inactividad de la Agencia Pública Empresarial Sanitaria Hospital Alto Guadalquivir respecto de la solicitud de 21 de mayo de 2014, en la que se reclamaba la adjudicación de los puestos de trabajo en el Hospital de Alta Resolución de Alcalá la Real a los miembros de la asociación recurrente que superaron los procesos selectivos convocados mediante resolución de 29 de junio de 2009, entendiéndose que deben formalizarse los contratos con carácter indefinido al haber transcurrido más de tres años desde la convocatoria en aplicación del artículo 70 del EBEP.

SEGUNDO. -. La Agencia Pública Empresarial Sanitaria Hospital Alto Guadalquivir se opuso a la demanda, planteando la causa de inadmisibilidad de falta de legitimación activa del artículo 69, b) LJCA; además de alegar que con fecha 28 de marzo de 2016 se concluyó la apertura del HAR de Alcalá la Real, razón por la cual se ofreció la posibilidad de suscribir contrato laboral indefinido a todos los trabajadores con derecho a obtener plaza que formaron parte de las relaciones definitivas de candidatos que superaron el proceso de selección para la contratación con carácter indefinido de diversos puestos de trabajo para dicho hospital, de modo que, tras la citada apertura, dichos trabajadores o bien suscribieron contrato o bien solicitaron y obtuvieron excedencia por incompatibilidad, lo que entendemos viene a constituir la invocación de la causa de inadmisibilidad de pérdida sobrevenida del objeto del recurso.

TERCERO. - La sentencia de instancia acoge la causa de inadmisibilidad de falta de legitimación activa del artículo 69, b) LJCA, por los razonamientos contenidos en el fundamento jurídico segundo, de los que destacamos los siguientes:

“ Lo que se venía a decir en la contestación con tal óbice procesal es que no se están defendiendo intereses colectivos sino la suma de un conjunto de pretensiones individuales; se desconoce la identidad, el número o conjunto de asociados que la integran, resultando que las pretensiones que se formulan obedecen a intereses de contenido y carácter estrictamente individual que constituyen la asunción de carácter personalísimo de unos derechos y deberes derivados de un contrato de trabajo que nacerá entre las partes firmantes del acto, cuya defensa o reivindicación corresponde a las personas físicas o jurídicas que después se verán obligadas a responder de las consecuencias de tales contratos, pero no a terceros. Además, la pretensión indemnizatoria se personaliza en función de las diferentes situaciones en que se encuentre cada socio, pues se reclama para algunos de los socios una indemnización por no habersido contratados, y para quienes sí lo hubieren sido pero en otra localidad, los gastos de desplazamiento por tener que ir a otra localidad distinta de Alcalá la Real, sin identificar de quiénes se trata en cada caso; se trata, pues, de situaciones diferentes en que, al parecer, se encuentran los desconocidos miembros de la asociación, por lo que deben accionar cada uno individualmente. No hay un interés común que trascienda del meramente individual de cada uno de los miembros.

Por otra parte, la actora se extralimita de sus facultades, pues tanto efectúa reclamaciones en nombre de personas que no forman parte de ella, como resulta del suplico al ejercitar pretensiones a favor de “aquellos aspirantes que superaron con plaza el Proceso de Selección”, como ejercita pretensiones -las indemnizatorias- que exceden del solicitar judicialmente el derecho a la adjudicación de las plazas, que es para lo que se le autorizó en la asamblea general celebrada el 04 de abril de 2014 tal y como vienen a disponer los estatutos.”.

CUARTO. - La casuística jurisprudencia sobre la legitimación que pretende la asociación apelante viene señalando que los intereses profesionales y económicos de los grupos de afectados, que se encarnan en entes representativos, no constituyen una simple suma de los intereses personales de sus integrantes, sino que son cualitativamente diferentes, pues afectan por igual y en común a todos los miembros del grupo y pertenece por entero a todos ellos. Como señala el Juez de Instancia, en los presentes autos en los que quien acude a la vía jurisdiccional es una asociación, “ No hay un interés común que trascienda del meramente individual de cada uno de los miembros”.

El Auto del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 1997 (Recurso: 591/1995) da respuesta a la cuestión que nos ocupa y, en concreto, a una de las alegaciones de la asociación apelante para justificar su legitimación activa, cual es la auto atribución estatutaria.

La declaración de inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación de la Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributarios para la impugnación directa del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Actos Jurídicos Documentados viene dada por la argumentación contenida en su fundamento jurídico segundo, que dice así:” Como dice la Sentencia de esta Sala de 17 de Marzo de 1995 , por muy amplia que sea la interpretación del artículo 28.1.a) de la Ley Jurisdiccional (y en tal sentido la sustitución jurisprudencial del concepto de interés directo, aludido en aquel, por el de interés legítimo, para acoplarle a la previsión del artículo 24 de la Constitución, es exponente de dicha amplitud), no cabe llegar hasta el extremo de que pueda reconocerse legitimación procesal por la mera auto atribución de la misma, que es, en realidad, lo que acaece en el presente caso.

En efecto, la Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario, según el artículo 3º, de sus Estatutos, tiene la finalidad primordial de “ valorar y promover la adecuación a las exigencias del Estado de Derecho de la normativa legal y reglamentaria y de las actuaciones de los poderes públicos en materia tributaria, en lo que se refiere a la debida observancia por los mismos de los principios, derechos y garantías constitucionales, desde la perspectiva del ejercicio de la Abogacía...”, con lo que la admisión de esta declaración propia, como elemento creador de la legitimación por interés, llevaría a posibilitar la creación de entidades destinadas a la impugnación de disposiciones generales.

Resultado que evidentemente no es compatible con el carácter necesariamente limitado del concepto de interés legítimo, que no puede confundirse con un interés general absoluto, pues llevaría aún más allá de la acción popular, que no cabe en este caso.

Por otra parte la condición de Abogados especialistas en el área tributaria de los integrantes de la Asociación demandante, “sin perjuicio de las competencias y funciones de los Colegios de Abogados...” según se reconoce en el ya citado artículo 3º de sus Estatutos, no añade ningún elemento diferenciador con los demás potenciales contribuyentes, ni la posibilidad de ser sus miembros sujetos pasivos del impuesto, de cuya regulación se trata,

basta para legitimar el interés que abre la impugnación de disposiciones generales.”.

En definitiva, como señala la sentencia del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2006 (recurso: 38/2004):

“ La legitimación es un presupuesto inexcusable del proceso e implica en el proceso contencioso-administrativo, como hemos señalado en la doctrina de esta Sala (por todas, sentencias de 11 de febrero de 2003, recurso nº 53/2000 , 6 de abril de 2004 y 23 de abril de 2005, recurso 6154/2002), una relación material unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión, de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio), actual o futuro, pero cierto, que debe repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de quien acude al proceso y este criterio lo reitera la jurisprudencia constitucional (por todas, en SSTC núms. 197/88 , 99/89 , 91/95 , 129/95 , 123/96 y 129/2001 , entre otras).”.

En otras palabras, la sentencia apelada debe ser confirmada en virtud del principio de que nadie puede litigar por persona interpuesta, por lo que los intereses estrictamente individuales no son ejercitables por asociaciones o grupos salvo que la frontera entre interés individual y colectivo no esté clara, como cuando se dan ambos conjuntamente en los casos en que un sindicato defiende los intereses del trabajador individual.

(St. de 24 de mayo de 2021. Sala de Granada. Ponente Antonio Cecilio Videras Noguera).

XXII. URBANISMO Y VIVIENDA

Estudios de detalle. Naturaleza jurídica y límites. Norma reglamentaria susceptible de ser impugnada mediante acción pública. No procede inadmisibilidad por falta de legitimación

PRIMERO.- El recurso se interpone contra acuerdo del Pleno del Ayuntamiento de Armilla, de 13 de diciembre de 2017, por el que se aprobó definitivamente el Estudio de Detalle para la ordenación de volúmenes en la parcela RP-1 de la Unidad de Ejecución UE-7 de las NNSS de Armilla de 2000, promovido por D^a Encarnacion . Mediante el citado estudio se prevé la implantación de un edificio de uso exclusivamente comercial que ocupa parte de la citada parcela RP-1; parcela cuyo uso pormenorizado característico es -según la planimetría de la Innovación del Plan Especial de Ordenación de la UE-7 de 2016- residencial plurifamiliar en manzana.

SEGUNDO.- Con carácter previo al examen de los motivos de impugnación, y por razones de lógica procesal, debe de examinarse la causa de inadmisibilidad invocada tanto por el Ayuntamiento de Armilla como por la codemandada Sra. Encarnacion . Se alega en concreto la falta de legitimación activa de la mercantil actora para la interposición del recurso. Y ello por cuanto no es propietaria ni titular de derecho alguno en la UE-7 objeto del estudio de detalle recurrido; sin que tampoco haya alegado la titularidad de un interés que sea digno de protección. Siendo la única motivación de la actora -según los codemandados- evitar la instalación en la parcela RP-I de la UE-7 de un establecimiento comercial - supermercado- que podría hacer competencia al existente en el Centro Comercial Nevada del que aquélla es propietaria.

La causa de inadmisibilidad debe desestimarse. Tal y como tiene señalado la jurisprudencia, los estudios de detalles tienen el carácter de instrumentos de planeamiento por lo que -a pesar de su rango jerárquico inferior y subordinado a otros instrumentos- participan de la naturaleza de las disposiciones generales en materia urbanística y, por tanto, pueden ser impugnados mediante el ejercicio de la acción pública urbanística. A esta conclusión se llega -en el caso de la Comunidad Autónoma Andaluza- de la lectura conjunta del artículo 6.1 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación urbanística de Andalucía, y de la Sección II del Capítulo II del Título de dicho cuerpo legal que, bajo el título “Planes de desarrollo” incluye a los Estudios de Detalle junto con los Planes Parciales de Ordenación y los Planes Especiales. En relación al ejercicio de la acción pública, es criterio jurisprudencial pacífico el que estima que -precisamente por la naturaleza y finalidad de la acción- no es exigible que quien la ejercite resulte directamente afectado por el acto o disposición recurrida, siendo suficiente la mera alegación de la defensa de la legalidad urbanística. Es cierto que el Tribunal Supremo ha exigido que el ejercicio de esta acción esté guiado por la buena fe y no constituya abuso de derecho. Ahora bien, la falta de legitimación por esta última circunstancia tiene un carácter excepcional y debe ser interpretada con carácter restrictivo, de tal manera que sólo podrá excluirse el ejercicio de la acción pública cuando se acredite efectivamente que con ella se persiguen fines u objetivos espurios. Así en la sentencia de 4 de mayo de 2016 se afirma que “... cierto es que el ejercicio de la acción pública en el ámbito urbanístico está sujeto a los límites generales o comunes que nuestro ordenamiento jurídico impone al ejercicio de cualquier derecho, cuales son, básicamente, las exigencias de la buena fe y la proscripción del abuso del derecho. Pero no es menos cierto que la extralimitación ha de

quedar perfectamente acreditada, pues es esto lo que exige la titularidad del derecho que se ejercita”. Es decir, para poder apreciar el abuso del derecho es necesario que se revele de modo patente, manifiesto y claro que la intención o propósito sea sólo el de causar daño a otro sin que resulte provecho para el agente, no actuando abusivamente quien utiliza su derecho respondiendo al mismo criterio finalista que el que inspira a la norma legal atributiva de él.

Esta finalidad espuria no ha sido suficientemente acreditada en el caso que nos ocupa, por lo que no puede acogerse la causa de inadmisibilidad invocada. A ello ha de añadirse la circunstancia de que la legitimación de la actora en relación al estudio de detalle recurrido ya fue reconocida por el propio Ayuntamiento, que no sólo aceptó su personación durante la tramitación del procedimiento sino que le notificó personalmente la aprobación del mismo (documento número 21 del expediente administrativo).

TERCERO.- Entrando en el examen de los motivos de fondo, se alega, en esencia, la infracción del artículo 15 LOUA referido al contenido y límites de los estudios de detalle. En concreto, estima la mercantil actora que se ha infringido la prohibición de modificar el uso urbanístico del suelo contenido en dicho precepto. Asimismo, considera vulnerado el carácter compatible que en la UE-7 tiene el uso comercial, pues aun cuando la superficie construida del edificio comercial representa menos del 40% de la edificabilidad de la parcela, la ocupación de la misma -y por ende el impacto visual- supera con creces dicho porcentaje.

El motivo debe estimarse y con ello el íntegro recurso contencioso administrativo. No podemos compartir la afirmación de la actora de que el edificio proyectado por el estudio de detalle es contrario a las normas sobre compatibilidad de usos al ocupar más del 40 % de la superficie de la parcela RP-1. Así, según las normas urbanísticas del PGOU de Armilla “ Se considera uso característico aquél que representa al menos el 60% de superficie construida de la manzana o unidad básica de asignación de usos de acuerdo con los planos de ordenación”. Como puede observarse, la compatibilidad de usos viene referida a la superficie edificada y no a la de la parcela. Además, dicho porcentaje habrá de calcularse sobre la manzana o “ unidad básica de asignación de usos de acuerdo con los planos de ordenación”. Ello significa que el PGOU -o en su defecto los instrumentos de planeamiento de desarrollo- pueden determinar cuál es el ámbito (manzana, parcela o unidad de ejecución) al que los citados porcentajes deben aplicarse. Sin embargo, y como hemos adelantado, sí debemos acoger el primero de los motivos expuestos pues, en efecto, el estudio de detalle se excede de

la finalidad que le asigna la LOUA, al establecer una edificación de uso comercial sobre una parcela (RP-1) cuyo uso pormenorizado es residencial. En efecto, a tenor de la normativa de usos del PGOU de Armilla, el uso global residencial (que es el propio de la UE-7) es compatible, entre otros, con el uso comercial. Es decir, el 40% de la edificabilidad de la unidad básica de asignación de usos puede concretarse en locales o edificios destinados al comercio. Ahora bien, ello debe cohonestarse con el hecho de que la parcela urbanística constituye la unidad mínima de asignación de usos. En consecuencia, en una misma parcela no puede existir una edificación con uso exclusivo distinto al que se haya asignado a la misma (en nuestro caso el residencial plurifamiliar en manzana) salvo que ese uso distinto se implante con carácter complementario y como uso de la edificación. De hecho, esto es lo que prevé el Plan Especial de 2016 (que el uso comercial se ubique en los bajos de los edificios residenciales). Ciertamente nada impediría que en la unidad de ejecución UE-7 se hubieran incluido parcelas para uso comercial (como uso del suelo) siempre que se respeten los porcentajes fijados por las ordenanzas sobre compatibilidad de usos. Pero tal posibilidad debe articularse a través del instrumento de planeamiento idóneo y no, desde luego, a través de un estudio de detalle. Esta figura de planeamiento tiene unas finalidades muy concretas entre las que no se incluye ni la modificación del uso pormenorizado de una parcela ni -como aquí ocurre- la introducción en una determinada parcela de un uso del suelo no previsto en el Plan Parcial o Plan Especial. Y ello porque aun cuando se trate de un uso complementario, con ello se está produciendo de facto una parcelación sin la cobertura de los instrumentos de planeamiento de rango superior y, por tanto, obviando los procedimientos legalmente previstos para ello.

CUARTO.- A tenor del artículo 139 LJCA se imponen las costas a los demandados, si bien esta Sala -haciendo uso de la facultad establecida en el citado precepto- limita las mismas, en cuanto a los honorarios del Letrado, a la suma de 1.500 euros que aquéllos habrán de satisfacer por mitades.

(St. de veinte de mayo de 2021. Sala de Granada. Ponente Maria Rosa Lopez - Barajas Mira)