

**GRADO EN DERECHO**

**TRABAJO FIN DE GRADO**

**FACULTAD DE DERECHO**



**UNIVERSIDAD DE ALMERÍA**

**LAS OPCIONES TRIBUTARIAS**

Análisis del concepto de opción tributaria, forma y plazo de ejercicio, modificación de las opciones y su distinción de figuras afines.

**THE TAX OPTIONS**

Analysis of the concept of tax option, form and term of exercise, modification of options and their distinction from related concepts.

AUTOR: Antonio García López

DIRECTOR: Luis Álvaro Giménez López

Julio 2021

## ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS</b> .....	3
<b>I.- INTRODUCCIÓN</b> .....	4
<b>II.- GENERALIDADES CONCEPTUALES</b> .....	6
II.1.- Ley General Tributaria.....	6
II.2.- Opciones tributarias: concepto, características y distinción de figuras afines.....	7
II.2.1.- Concepto. ....	7
II.2.2.- Características. ....	12
II.2.3.- Distinción de figuras afines.....	14
II.3.- Análisis de las principales opciones establecidas en la normativa tributaria.....	17
II.3.1.- Tributación individual y opción por la tributación conjunta. ....	17
II.3.2.- Opción por imputación temporal de rendimientos en operaciones a plazo. ....	22
II.3.3.- Opción por la prorrata especial en el IVA. ....	27
II.3.4.- Compensación de bases imponibles negativas. ....	31
II.3.5.- Libertad de amortización.....	35
II.3.6.- Opción de renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias. ....	41
II.4.- Formas de ejercicio de las opciones tributarias. ....	44
II.4.1.- Ejercicio expreso. ....	45
II.4.2.- Ejercicio tácito. ....	47
II.5.- La modificación de la opción por medio del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones. ....	48
II.5.1.- Antecedentes y concepto de autoliquidación.....	49
II.5.2.- La rectificación de autoliquidaciones. ....	50
II.5.3.- La modificación de la opción por medio del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.....	52
<b>III.- CONCLUSIONES</b> .....	54
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	57

## ABREVIATURAS

Abreviatura Significado

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
Art.	Artículo
BIN	Bases Imponibles Negativas
CE	Comunidad Europea
CEE	Comunidad Económica Europea
DGT	Dirección General de Tributos
EEE	Espacio Económico Europeo
F°D°	Fundamento de derecho
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITP	Impuesto Trasmisiones Patrimoniales
ITPAJD	Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto Sobre el Valor Añadido
LPAC	Ley del Procedimiento Común de las Administraciones Públicas
RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
Rec.	Recurso
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
RTEAC	Resolución Tribunal Económico Administrativo Central
SAN	Sentencia Audiencia Nacional
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
STS	Sentencia Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia Tribunal Superior de Justicia
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
UE	Unión Europea

## I.- INTRODUCCIÓN

El concepto de opción tributaria en sentido propio no viene recogido en ningún precepto de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Se presenta como un término que cobra vida al ser aplicado a un supuesto concreto del abanico que conforma el sistema tributario. El artículo 119.3 de la LGT, es el único que nombra las opciones tributarias: *“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 menciona las opciones tributarias de forma general. Por ser esta misma una norma sustantiva, es una tarea que excede el objeto del presente trabajo enumerar todas las opciones tributarias existentes en el sistema. Es por eso que la finalidad del mismo es el análisis de los supuestos de aplicación más destacados.

A simple vista, a principios de la entrada en vigor de este precepto parecía que la aplicación y efectos de las opciones tributarias estaba pensado para figuras como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), con relación a si los obligados tributarios elegían entre declarar de forma individual o de forma conjunta cuando pertenecen a unidades familiares, aspectos que serán planteados en la primera parte del trabajo. Con el paso del tiempo, la jurisprudencia ha ido dictando un gran número de decisiones, donde se ha vuelto compleja su aplicación debido a la gran cantidad de situaciones que afectan a los contribuyentes y a los distintos y más o menos complejos esquemas de tributación, especialmente algunos relacionados con el Impuesto sobre Sociedades (IS).

Debido a esto, para estudiar las opciones tributarias no basta con indagar si al estudiar la norma específica de aplicación del tributo se está o no en presencia de una opción tributaria. El asunto se complica y plantea conflictos ya que no es una situación basada en descartar, sino en analizar el caso en particular y encontrar una solución lógica. En este trabajo se presentarán múltiples resoluciones de los tribunales y se estudiarán las sentencias más relevantes referidas a las opciones tributarias.

Sin embargo, considero que la jurisprudencia sigue en evolución en cuanto a la aplicación y efectos del artículo 119.3 de la LGT, por lo que el enfoque de esta investigación es netamente práctico, presentando la realidad en cuanto a la aplicación de los preceptos, tanto en los organismos tributarios como en los tribunales.

Ahora bien, otra parte del trabajo se centra en la rectificación de autoliquidaciones, que está recogida en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que consagra lo siguiente: *“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”*.

Cuando hablamos de autoliquidaciones estamos ante la figura de una declaración por medio de la cual el obligado tributario comunica a la administración los datos necesarios para la liquidación, aportando la información y realizando los cálculos y operaciones necesarias para obtener el resultado, y a su vez la administración tiene la potestad de verificar y comprobar los mismos si fuese necesario. Dice la norma en el artículo antes transcrito que, si el obligado tributario considera que esta autoliquidación de algún modo atenta contra sus intereses, entonces podrá solicitar la rectificación.

Al igual que en la parte relativa al estudio de las opciones tributarias, esta normativa será presentada de forma práctica, pues hay muchas decisiones jurisprudenciales que abordan este tema. Especialmente algunas resoluciones donde el tribunal ha aclarado varios casos donde se ha confundido si en un supuesto en particular merece la calificación de auténtica opción o se está en la presencia de una rectificación de autoliquidaciones, pues son figuras totalmente diferentes, especialmente a la hora de determinar los efectos, además del análisis de los plazos en el caso específico, procedimientos de inspección y su consecuencia con la rectificación de autoliquidaciones.

Así, en una primera parte analizaremos el artículo 119.3, esto es, la regulación general de las opciones en la LGT, para intentar inferir el concepto y las características de dicha regulación general, en la segunda se estudian algunas de las principales opciones recogidas en distintos impuestos, y en la tercera los aspectos formales de su ejercicio.

Por último, se presentarán las consideraciones finales referentes a las opciones tributarias y la rectificación de autoliquidaciones, sus diferencias y aplicación práctica.

Sin embargo, es importante aclarar que no es el objetivo principal presentar todos los esquemas de tributación que componen el sistema tributario español, pues resultaría una tarea excesiva, sino más bien analizar el ámbito de aplicación de estas normativas desde un punto de vista práctico y actual por medio del estudio y análisis de las decisiones jurisprudenciales más recientes.

## **II.- GENERALIDADES CONCEPTUALES**

### **II.1.- Ley General Tributaria.**

El punto de partida para adentrarse en el sistema tributario se basa en comprender la esencia del tributo como los ingresos de carácter coactivo que deben estar ordenados por ley. En España, la LGT es el cuerpo normativo donde están recogidos los principios y normas generales aplicadas a los tributos. Todas ellas no buscan más que regular la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Esta Ley ha venido evolucionando desde sus inicios el 28 de diciembre de 1963, siendo esta la primera LGT, donde se sentaron las bases para unificar las normativas y los decretos que fueron el origen de la sistematización tributaria española. Seguidamente, en 1964 se produjo su primera reforma que buscó adaptarse al crecimiento económico y desarrollo de España, regulando esta última tres principales impuestos, los cuales eran Impuesto General de las Personas Físicas, el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y el Impuesto sobre Sucesiones. Con el paso de los años, específicamente desde 1967 hasta 1977, hubo una serie de medidas fiscales las cuales revelaban la necesidad de una urgente reforma fiscal.<sup>1</sup>

En 1977 se produjo la siguiente reforma donde se incorporaron dos impuestos más, el Impuesto extraordinario sobre Rendimiento del Trabajo Personal y Renta sobre Sucesiones, y fue desde 1977 hasta 1985 que se presentaron importantes modificaciones en el Sistema Tributario, como nuevas leyes de imposición directa e indirectas, y se

---

<sup>1</sup> BIAGORRI SEVILLA, A, *El sistema tributario español: su justificación y evolución normativa*, Universidad de La Rioja, 2018, pág. 21

produjo una descentralización impositiva para las comunidades autónomas, entre otros. En 1986, con la entrada de España en la Unión Europea (UE), se produjeron nuevas reformas y en los siguientes años, en 1989 específicamente, hubo una adaptación del Impuesto sobre la Renta, hasta desembocar una urgente Modificación Parcial de la LGT el 20 de julio de 1995, siendo ésta la base y antecesora de la Ley 58/2003 del 17 de diciembre.

Posteriormente, la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria sufre una modificación parcial con la Ley 34/2015 de 21 de septiembre.

Son tres los principales objetivos de esta última reforma: primero reforzar la seguridad jurídica, segundo reducir el fraude fiscal por medio del cumplimiento voluntario y tercero “mejorar la actuación de los tribunales y la reducción de la litigiosidad”.<sup>2</sup>

## II.2.- Opciones tributarias: concepto, características y distinción de figuras afines.

### II.2.1.- Concepto.

Teniendo en cuenta que en ninguna norma aparece como tal la definición de opciones tributarias, se pueden desglosar por separado ambos términos. En primer lugar la palabra opción, que según la Real Academia Española (RAE), se refiere a “*Libertad o facultad de elegir*”, mientras que tributario lo define como “*1. Perteneciente o relativo al tributo. 2 Que paga tributo o está obligado a pagarlo*”. Ahora bien, la definición de tributo es dada en el artículo 2 de la LGT como “*los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*”.

---

<sup>2</sup> GALINDO MORELL, P, *Las modificaciones de la Ley General Tributaria*, Fundación Gobierno Local, 2016, pág. 192

Una vez definidos los conceptos anteriores bien podría decirse que las opciones tributarias se refieren a la libertad de elegir entre varias posibilidades la forma de cumplir con la obligación tributaria para con el Estado.

La norma española que contiene el término opciones tributarias está dentro del Capítulo III, Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria, Sección 1.ª Disposiciones generales, específicamente el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

“...**Artículo 119.** *Declaración tributaria.*

*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.*

El primer y principal obstáculo que nos encontramos para formular el concepto de opción tributaria es que no existe una definición legal que ayude a delimitar cuales son de entre las numerosas elecciones que puede plantearse el obligado tributario las que deben encuadrar en esta figura<sup>3</sup>.

Según COMPAÑ PARODI, T., citando a JUAN LOZANO, A.M., muchos autores han hecho su particular noción de opción tributaria, aunque ninguna de estas iniciativas parece haber arraigado en la doctrina científica.

Así, por ejemplo, ALONSO GONZÁLEZ, L.M., se refiere a las opciones tributarias “como una forma de economía de opción en la que el propio ordenamiento abre dos opciones al contribuyente. Éste podrá legítimamente elegir una de las dos alternativas, la que más le convenga en términos de ahorro fiscal, en el bien entendido que ambas se ajustan a Derecho en igual medida”<sup>4</sup>. Otra definición que podemos añadir es la que da GÓMEZ JIMÉNEZ, C., para quien “la opción tributaria en su regulación dentro del derecho tributario se configura como una elección entre dos o más posibilidades de

---

<sup>3</sup> COMPAÑ PARODI, T. *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. pág. 86.

<sup>4</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Planificación fiscal y economía de opción*. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 6/2006. Editorial Aranzadi SAU. Cizur Menor. 2006.

cumplimiento de una obligación, pero siempre subyaciendo debajo la existencia de un deber”<sup>5</sup>.

De forma general, la opción tributaria como concepto, ha tenido poca atención tanto normativa como doctrinal en España<sup>6</sup>.

Según JUAN LOZANO, A.M.,<sup>7</sup> y como se dijo anteriormente, es únicamente en el artículo 119.3 de la LGT donde se hace referencia a las opciones tributarias, además con el escaso abordaje que tiene el tema en la doctrina, ha producido que la jurisprudencia tome en cuenta tres elementos de juicio que son: en primer lugar evaluar el supuesto y su regulación específica, en segundo lugar el contexto en que se ha de ejercer la opción y por último y no menos importante, los efectos o consecuencias que deriven de su aplicación.

La misma autora indica que durante muchos años el análisis jurisprudencial se centró mayoritariamente en el plazo para ejercer estas opciones tributarias así como también las consecuencias que se derivan de su ejercicio, sin ahondar en cuales son los requisitos de aplicación o posibles supuestos, esto como consecuencia de la incertidumbre doctrinal que existe al no establecer concretamente un concepto jurídico en sentido propio que pudiera tomarse como referencia, ni dentro de la LGT, ni en ningún otro cuerpo normativo español.

Por nuestra parte, estimamos que la construcción de un concepto de opción tributaria a partir del artículo 119.3 LGT deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

En primer lugar, la propia existencia de las opciones tributarias supone una excepción al principio de indisponibilidad del crédito tributario<sup>8</sup>. Como es sabido, todos los elementos de la obligación tributaria vienen determinados por la ley. La facultad

---

<sup>5</sup> GÓMEZ JIMÉNEZ, C., *Opciones y rectificación: ¿contradicción o integración de los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley General Tributaria?* Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera 225, julio 2009.

<sup>6</sup> CAYÓN GALIARDO, A. *Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente*, Técnica Tributaria, nº 85, 2009, págs. 9 y ss.

<sup>7</sup> JUAN LOZANO, A.M., *Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas. (Problemas de interpretación del artículo 119.3 LGT)*, Lefebvre, 2018, pág.17

<sup>8</sup> Propiedad del crédito que ostenta la Administración contra el obligado tributario, respecto del cual, no puede, en principio, negociar en virtud de los intereses públicos que tutela y de la legalidad de la obligación tributaria.

otorgada al contribuyente de poder elegir supone una peculiar intromisión de la *autonomía de la voluntad* en el ámbito tributario, adoptando por ello un carácter de excepcionalidad.

En segundo lugar, el concepto debe ir referido a las opciones tributarias definidas en el art. 119.2 LGT, sin abarcar otras figuras afines. Como expondremos más adelante, la administración tributaria, apoyada algunas veces por la jurisprudencia, intenta sistemáticamente extender la aplicación del art. 119.2 con la finalidad de evitar, por intereses meramente recaudatorios, la facultad concedida al contribuyente por dicho artículo. Así, por ejemplo, la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto de Sociedades se trata de configurar -a pesar de la inexistencia de ninguna mención legal en este sentido- como una opción legal, y ello con la única finalidad de *anticipar* la recaudación derivada de las actuaciones de inspección.

En tercer lugar, entendemos que es necesario indagar el elemento subjetivo en las opciones tributarias. Una aproximación inicial nos da la respuesta de que el optante es siempre en contribuyente. Sin embargo, a la luz del desarrollo de la figura jurídica en las leyes especiales, podemos comprobar que a veces la facultad se otorga a dos o más contribuyentes -v.gr. la opción por tributación conjunta en el IRPF-. E incluso sucede en algunos casos -v.gr. la renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias sin inversión del sujeto pasivo- que el optante es un sujeto distinto del económicamente obligado al pago del tributo.

En cuarto lugar, debemos intentar inferir también el elemento objetivo de las opciones legales, obtener la respuesta a la pregunta de entre qué se elige. Unas veces se puede optar por el impuesto aplicable, como en el ejemplo del IVA anterior, en que se concede al contribuyente la posibilidad de elegir entre el IVA o el ITPAJD. Otras veces -ejemplo del IRPF anterior, o por la aplicación del régimen de estimación directa en el mismo impuesto- se opta entre la aplicación de distintas normas dentro del mismo tributo. Una tercera posibilidad, sin intentar agotarlas, es la opción entre aplicar o no créditos fiscales en un determinado periodo impositivo, como sucede en la compensación de bases imponibles negativas citada anteriormente.

En quinto lugar, debemos tener presentes los requisitos formales exigidos, cuestión que trataremos “*infra*”. Esto es, si las opciones legales han de ejercitarse siempre de forma expresa, o si caben las opciones tácitas o presuntas.

En sexto lugar, no se puede abordar el concepto sin indagar en la teleología del precepto, esto es, por las causas y la finalidad de la súbita aparición de un oasis de libertad limitada en un desierto reglado. En principio no parece que tenga mucho sentido atribuir esa facultad al contribuyente, ya que se conoce “*a priori*” cuál va a ser su elección: la que suponga una menor carga tributaria. Por ello parece evidente que las limitaciones a la facultad de optar desprenden en realidad -sin llegar a ser sanciones en sentido técnico- un cierto aroma sancionador. Piénsese en el caso de que el aumento de base imponible a uno de los cónyuges que optó por la tributación conjunta en un procedimiento de inspección conlleva como consecuencia legal, además de la cuota resultante de la liquidación y la consiguiente sanción, la privación de la opción por la tributación individual. Y si no se quiere percibir como elemento sancionador, habrá que concluir que uno de los elementos que debemos utilizar en la construcción del concepto de opción es su carácter *limitado o condicionado* al cumplimiento, no solamente de los requisitos legales que habilitan para su ejercicio, sino también limitado en el tiempo -periodo voluntario de autoliquidación- y condicionada a que la autoliquidación presentada cumpla estrictamente la normativa tributaria. Si no fuese así, el legislador hubiese permitido que la opción se modificase, por ejemplo, en una declaración complementaria impuesta por causas ajenas a la diligencia del sujeto pasivo, como sucede en el caso de que la modificación de la opción inicial viniese aconsejada por la percepción de atrasos en los rendimientos del trabajo.

Finalmente, consecuencia de lo anterior, no se pueden definir las opciones legales del art. 119.3 de la LGT sin una previa decisión *valorativa*, o si se prefiere, sin una interpretación previa de dicho artículo. Si se enuncia un concepto amplio, defendemos como prevalente la posición de la administración pública y los consiguientes intereses recaudatorios, al ampliar el número de casos en que la limitación del art. 119.2 es aplicable. Un concepto estricto o restringido implica que la limitación de la excepcional facultad concedida al obligado por la normativa tributaria no puede extenderse más allá de los casos expresamente previstos en la norma.

A partir de las anteriores consideraciones, proponemos definir las opciones tributarias recogidas en el art. 119.3 de la LGT como “*facultad conferida a uno o varios*

*obligados tributarios, o a un tercero, de elegir, hasta el momento de la finalización del periodo voluntario de declaración, de forma expresa o tácita, por la aplicación de diversas normas tributarias”.*

## II.2.2.- Características.

Para algunos autores como MONTESINOS OLTRA, S. y JUAN LOZANO, A.M., citados por SANCHEZ GIL, N.<sup>9</sup>, “las opciones tributarias:

- son un derecho concedido al contribuyente, asimilable al *ius eligendi* característico de las obligaciones alternativas en Derecho civil;
- se ejercen en función de una determinada situación de sujeción tributaria existente o inminente, es decir, se ha producido ya el hecho imponible o va a producirse;
- son establecidas por Ley;
- el contribuyente ha de encontrarse en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto en cuestión; y,
- la decisión adoptada en ejercicio de la opción vincula tanto al contribuyente como a la Administración”.

Para COMPAÑ PARODI, T.<sup>10</sup>, “las notas esenciales que caracterizan las opciones tributarias son: su expresa previsión normativa, su vinculación a un deber tributario u obligación tributaria preexistente, la concurrencia de dos o más alternativas, la existencia de una alternativa subsidiariamente aplicable con carácter imperativo, el efecto vinculante y la finalidad tributaria de la opción”.

La misma autora nos dice que la expresa previsión normativa al estar recogida y regulada en una norma jurídica que caracteriza a las opciones tributarias, es lo que permite diferenciarlas de las economías de opción implícitas o tácitas.

---

<sup>9</sup> SANCHEZ GIL, N., *Compensación de basis imponibles negativas y presentación extemporánea de autoliquidaciones*. Actualidad Jurídica Uría Menéndez. 50-2018. Octubre 2018. Pág. 86

<sup>10</sup> COMPAÑ PARODI, T. *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. pág. 95.

En cuanto a su vinculación a un deber tributario u obligación tributaria SIMÓN MATAIX, M.<sup>11</sup>, considera que *“se otorgará por la ley al contribuyente que tiene previamente que cumplir un deber, pero cuyo cumplimiento puede efectuarse de formas alternativas, sometidas a su elección”*. Como ejemplo nos encontramos con la opción para la determinación de rendimientos de actividades económicas en el IRPF, donde el contribuyente puede escoger entre el sistema de estimación directa y el de estimación objetiva, pero antes tiene la obligación de tributar por su actividad económica con el deber de declarar esos ingresos en la autoliquidación correspondiente, además de tener que llevar el registro y libros contables donde se pueda justificar las cantidades declaradas.

Sobre la concurrencia de dos o más alternativas se puede decir que es el elemento más relevante que caracteriza las opciones tributarias, pues estas alternativas son el objeto del poder elegir que tiene el contribuyente y que como hemos reseñado, deben estar regulados normativamente en cuanto al contenido y a los efectos que establezca la opción. Para DE LA PEÑA VELASCO, G.<sup>12</sup>, *“el verbo “optar” exige la presencia de dos elementos distintos y opuestos entre los cuales se debe ejercitar la acción del verbo, es decir, la opción”*. Optar implica una voluntad del obligado tributario que tiene que elegir en las varias opciones que la normativa le ofrece.

Otro aspecto característico en el ejercicio de la opción es el que se refiere a la previsión en una norma o régimen imperativo pero subsidiario. Esto quiere decir que ha de estar regulado en las alternativas que se dan cual se aplica en el caso de que el contribuyente no haga ninguna elección. Por este motivo es necesario que las normas que regulan las opciones tributarias establezcan de forma imperativa una de sus opciones.

En lo que se refiere a el efecto vinculante como característico y significativo de las opciones tributarias, este se da tanto si se ejerce el derecho de opción como si no se ejerce.

---

<sup>11</sup> SIMÓN MATAIX, María: *“La opción por la tributación conjunta en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas”*. En Impuestos, vol. I, 1999, pág. 357. Citado por COMPAÑ PARODI, T. *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. pág. 96.

<sup>12</sup> DE LA PEÑA VELASCO, G., *“La deducción “a forfait” por gastos personales en el IRPF”*, pág. 134. Revista española de derecho financiero. Nº 33, Civitas. 1982.

### II.2.3.- Distinción de figuras afines.

Parece haber consenso en considerar las opciones tributarias como una especie del género de economía de opción, término acuñado por LARRAZ LOPEZ, J., para referirse a “las múltiples posibilidades abiertas a los contribuyentes para configurar sus relaciones económicas de la manera que les resulten fiscalmente menos onerosas”<sup>13</sup>.

Acierta dicho autor, a nuestro juicio, en cuanto que ambas figuras tienen en común la facultad de elegir del contribuyente. Si embargo, entendemos que en sentido técnico son totalmente divergentes. En la primera no hay mención legal alguna, y suelen ejercerse *antes* de la realización del hecho imponible. El contribuyente puede configurar sus relaciones económicas de la forma menos gravosa fiscalmente, atendiendo a la normativa tributaria existente en un momento determinado. Ejemplos evidentes son la posibilidad de realizar actividades económicas bajo forma societaria en atención a los tipos de gravamen del IRPF o del impuesto de sociedades, de financiar una compra mediante préstamo o leasing atendiendo a la diferente configuración del gasto, o actualmente de donar a los hijos determinados bienes en previsión de la espera derogación de las bonificaciones fiscales en el Impuesto de Sucesiones actualmente vigente. Pero todos estos supuestos de economía de opción tienen en común que son previos a la realización del hecho imponible y no están establecidos por la ley.

Por el contrario, las opciones tributarias requieren siempre una previsión legal, deben estar establecidas por la “*normativa tributaria*” según el reiterado art. 119.3. Normalmente se ejercitan *después* de la realización del hecho imponible, al tiempo de presentar la autoliquidación, aunque por excepción -piénsese en la opción por el régimen de estimación directa en el IRPF- se puedan ejercitar antes de la realización del hecho imponible. Pero en ambos casos suponen aplicar una norma u otra, elección que se excluye en el caso la configuración de las relaciones económicas implícitas en la economía de opción.

Afirma COMPAÑ PARODI, T.<sup>14</sup>, citando a ALONSO GONZÁLEZ y CHOCLÁN MONTALVO entre otros, que los estudios realizados en torno a la economía de opción,

---

<sup>13</sup> PONT CLEMENTE, J.F. *La simulación en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 163.

<sup>14</sup> COMPAÑ PARODI, T. *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. pág. 88

principalmente para diferenciar esta situación lícita del fraude de ley, han llevado a la doctrina a distinguir entre *economía de opción expresa* y *economía de opción tácita*.

Así, muchos autores relacionan la opción tributaria con la economía de opción expresa, mientras que el concepto de economía de opción lo asimilan con la opción tácita.

El término economía de opción se entiende como la posibilidad que tiene el contribuyente de usar varias vías que son alternativas, legales, válidas y ajustadas a la realidad, una de las cuales resulta más económica fiscalmente.

El Tribunal Constitucional define la economía de opción como:

“... posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras” (STC 46/2000, de 17 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad 2876/1994).

El concepto de economía de opción fue utilizado por primera vez por LARRANZ LOPEZ, J. en 1952<sup>15</sup> para diferenciar este concepto de lo que es el fraude de la Ley Tributaria y destacar las particulares características que presentaba esta con relación a otros distintos conceptos que podían llevar a un resultado similar, es decir, a un ahorro en impuestos, pero que tenían diferencias importantes entre ellos, como pueden ser la simulación, el abuso de derecho, etc.

Respecto a esto, SALAS BERNALTE, F.<sup>16</sup>, dice que “según Larraz en su *Metodología Aplicativa del Derecho Tributario* (1952), los elementos que, en pureza, son definitorios de una economía de opción fiscal serían básicamente tres:

- Una opción/elección entre dos o más alternativas o conductas lícitas, válidas y reales.
- Las cuales son económicamente equivalentes en cuanto al resultado.
- Esto es, la opción elegida no puede explicarse por motivos económicos válidos distintos del fiscal. Solamente el ahorro o menor coste fiscal explica y fundamenta la lógica de la decisión por la opción elegida.”

---

<sup>15</sup> LALANNE GUILLERMO A. *Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario*. Revista del Instituto Peruano de derecho tributario. Revista 44, abril 2006, pág. 110

<sup>16</sup> SALAS BERNALTE, F., *Las motivaciones fiscales en los negocios jurídicos: Legalidad tributaria y control de la causa negocial*. VII premio de artículos jurídicos “García Goyena”. UNED – Edición 2007-2008, pág. 5

En cierta manera constituye el reverso de lo que algunos autores denominan fraude de Ley en materia tributaria.

El término economía de opción a menudo ha estado relacionado con el fraude de ley, aunque conceptualmente las diferencias entre una y otra son claras y no pueden equipararse ambas figuras aun cuando las dos puedan resultar en un ahorro fiscal para el contribuyente, o que el fisco tenga un menor ingreso por la actuación del primero.

Así el ahorro fiscal que obtiene el contribuyente por medio de la economía de opción se hace sin incumplir la norma, sin realizar maniobras de elusión fiscal y sin abuso de derecho. El ahorro que se consigue es precisamente mediante la aplicación correcta de la norma o aprovechando los resquicios que ha establecido el legislador, bien por voluntad o bien por desconocimiento, al regular positivamente determinada situación o negocio<sup>17</sup>.

La planificación fiscal se puede definir como una actividad profesional encaminada al diseño de una operación jurídica en la que se tienen en cuenta las consecuencias fiscales de esta y está basada en el concepto que la jurisprudencia hace de la economía de opción. Podemos decir que la economía de opción y la planificación fiscal son el mismo concepto.

Con todo esto podemos concluir que la opción tributaria y la economía de opción tienen en común que ofrecen una alternativa al contribuyente por elegir entre diferentes regímenes tributarios, pero la primera se da cuando la ley, de una manera explícita, ofrece varias fórmulas jurídicas que, teniendo tratamientos impositivos diferentes, regulan el mismo fin que busca el contribuyente, mientras que en la segunda las diversas fórmulas jurídicas que ofrece la ley son de forma tácita<sup>18</sup>.

A esto debemos añadir, y remitiéndonos al epígrafe II.3.4, que no es necesario que la ley utilice expresamente el término “opción” para que en una determinada regulación se pueda calificar como tal. La simple utilización del término “*podrá*” permite que por vía interpretativa se concluya que estamos ante una opción del art. 119.3.

---

<sup>17</sup> LALANNE GUILLERMO A. *Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario*. Revista del Instituto Peruano de derecho tributario. Revista 44, abril 2006, págs. 111

<sup>18</sup> PÉREZ ARRAIZ, J.: *El fraude de ley en el derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 46.

### II.3.- Análisis de las principales opciones establecidas en la normativa tributaria.

Una vez analizado el régimen general establecido en la LGT, procedemos al estudio de la regulación de algunas de las principales opciones establecidas por las leyes reguladoras de los diferentes impuestos.

#### II.3.1.- Tributación individual y opción por la tributación conjunta.

El origen de la opción entre tributación conjunta e individual en el IRPF se sitúa en la sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989<sup>19</sup> de 20 de febrero y la ley 20/1989 de 28 de julio. Con la Ley anterior (Ley 44/1978, de 8 de septiembre), solo se contemplaba la tributación conjunta en caso de la existencia de una unidad familiar y todos los miembros de la misma debían tributar en este régimen. La nueva 20/1989, de 28 de julio, introdujo en su artículo 2 la posibilidad de optar por la tributación individual o conjunta.

Desde la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, hasta la Ley 20/1989, de 28 de julio, va produciéndose una paulatina pérdida de relevancia, no de la propia opción, sino del sistema de tributación conjunta, pues pasa de ser la primera opción de tributación de la unidad familiar, a ser un régimen solo aplicable por elección expresa de los afectados. Además de esto se van perdiendo algunos aspectos que incentivaban la tributación conjunta y esta tendencia se acentúa en la regulación vigente<sup>20</sup>.

La tributación conjunta como alternativa al régimen individual está regulada en los artículos 82 a 84 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Este régimen de tributación va destinado a unidades familiares que cumplan con las modalidades que determina el artículo 82.1 de la Ley del Impuesto<sup>21</sup>, que voluntaria y

---

<sup>19</sup> La STC 45/1989, de 20 de febrero, declaró la inconstitucionalidad del artículo 4.2 de la ley 44/1978, de 8 de septiembre, en cuanto que no prevé para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por omisión, posibilidad alguna de sujeción separada.

<sup>20</sup> SIMÓN MATAIX, M., *La opción por la tributación conjunta en la ley 40/1998 de 9 de diciembre del IRPF*. Impuestos, 1999, Ref. D-50, tomo 1, Editorial La Ley.

<sup>21</sup> **Artículo 82. Tributación conjunta.**

*1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:*

unánimemente, hayan elegido la acumulación de sus rentas y que su tributación por estas sea como un único contribuyente.

La regla general es que el IRPF se declare de forma individual. Sin embargo la norma establece que las personas físicas que conformen una unidad familiar, pueden optar por tributar de forma conjunta, siempre que todos los miembros integrantes sean contribuyentes. Continúa diciendo la norma que, en el caso de parejas sin vínculo matrimonial, separadas o divorciadas, la opción de tributación conjunta “corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia” a la fecha del devengo del impuesto. En el caso de que la guarda y custodia sea compartida, la opción podrá ser ejercida por cualquiera de ellos, “optando el otro por declarar de forma individual”<sup>22</sup>.

Esta modalidad de tributación se puede considerar como la situación prototipo de las opciones tributarias del art. 119.3 de la LGT<sup>23</sup>. En lo que se refiere a la calificación del supuesto no tiene un interés especial en cuanto a la doctrina y jurisprudencia, ya que

---

*1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:*

*a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.*

*b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.*

.....

<sup>22</sup> Agencia Tributaria. *Manual de la Renta 2020. Tributación individual y opción por la tributación conjunta.*

Con carácter general, la declaración del IRPF se presenta de forma individual. No obstante, las personas integradas en una unidad familiar, en los términos anteriormente comentados, pueden optar, si así lo desean, por declarar de forma conjunta, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

En las parejas de hecho sin vínculo matrimonial sólo uno de sus miembros (padre o madre) puede formar unidad familiar con los hijos que reúnan los requisitos anteriormente comentados y, en consecuencia, optar por la tributación conjunta. El otro miembro de la pareja debe declarar de forma individual.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que el artículo 84.2.4º de la Ley del IRPF (que establece las "Normas aplicables en la tributación conjunta") señala la improcedencia de la reducción de 2.150 euros anuales en la segunda de las modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82 de la Ley del IRPF, en los casos en que el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

En los supuestos de separación o divorcio matrimonial o ausencia de vínculo matrimonial, la opción por la tributación conjunta corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del IRPF, al tratarse del progenitor que convive con aquéllos. En los supuestos de guarda y custodia compartida la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual.

Una vez ejercitada la opción por tributar de forma individual o conjunta, no es posible modificar después dicha opción presentando nuevas declaraciones, salvo que éstas se presenten también dentro del plazo reglamentario de presentación de declaraciones; finalizado dicho plazo, no podrá cambiarse la opción de tributación para ese período impositivo.

<sup>23</sup> JUAN LOZANO, A.M., *Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas. (Problemas de interpretación del artículo 119.3 LGT)*, Lefebvre, 2018, pág. 32

está claro que se trata de una opción en sentido propio, pero si en lo referente a otros aspectos de su régimen jurídico.

La condición de contribuyente la tienen únicamente las personas físicas que, independientemente de su integración o no en una unidad familiar, obtengan rentas<sup>24</sup>. En este sentido, si las personas que forman la unidad familiar optan por la tributación conjunta, esto no hace que la unidad familiar se transforme en sujeto pasivo<sup>25</sup>. Así cuando se opta por la tributación conjunta una de las principales consecuencias es la acumulación de rentas y, por lo tanto, todos los miembros de la unidad familiar se someten en conjunto y solidariamente al IRPF.

Aquí tenemos una evidencia clara de cómo funcionan las opciones tributarias, ya que como establece el artículo 119.3 de la LGT, una vez que se ejerza la opción de tributar, sea de forma individual o conjunta, no será posible modificar la opción escogida presentando nuevas declaraciones, a menos que se presenten dentro del plazo, pues una vez finalizado este, ya no podrá cambiarse la opción de tributación correspondiente a este período impositivo.

Ahora bien, en el caso de que no se presente la declaración, cuando la Administración tributaria practique las liquidaciones correspondientes, *“aplicará las reglas de la tributación individual, salvo que los miembros de la unidad familiar manifiesten expresamente lo contrario en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración”*, según establece el artículo 83.2 LIRPF. Si se declara de forma conjunta en un año fiscal, no necesariamente debe hacerlo de la misma manera el año siguiente.

También se debe aclarar que, si uno cualquiera de los miembros de la unidad familiar opta por presentar la declaración individual, esto afecta a los restantes en tanto que deberán utilizar este mismo régimen de tributación (art. 83.2 LIRPF). Esto quiere decir que este tipo de opción precisa de una pluralidad de consentimientos y que todos ostentan la misma posición en el impuesto de que se trate.

---

<sup>24</sup> Según resulta en la Ley 35/2006 del IRPF, de los artículos 6 y 8 a 10.

<sup>25</sup> COMPAÑ PARODI, T. *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. pág. 45.

Un caso en el que no se puede elegir la opción de tributación conjunta se presenta en unidades familiares cuando estas están formadas por residentes en España y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Como se explica en el Manual Práctico de Renta 2020 de la Agencia Tributaria, para este caso, desde 1 de enero de 2018, *“se ha establecido una deducción sobre la cuota a favor de aquellos contribuyentes integrantes de una unidad familiar en la que uno de sus miembros resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide presentar declaración conjunta. De esta forma se equipara la cuota a pagar del contribuyente residente en territorio español a la que hubiera soportado en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España”*.

Igualmente aclara la Agencia Tributaria, que la mencionada deducción no se aplica, si alguno de los miembros integrantes de la unidad familiar, *“hubiera optado por tributar con arreglo al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF”*. Este artículo hace referencia a la posibilidad de optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) o por tributar por el IRPF si se dan las circunstancias previstas en la norma.

Una cuestión importante es determinar si la opción de tributación conjunta ha de hacerse marcando la correspondiente casilla del impreso de la declaración o si se puede entender que se ha ejercido de forma tácita. En este sentido la STSJ de Cataluña, Sentencia núm. 810/2002 de 11 de octubre desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR de Cataluña al considerar que el matrimonio no optó por una tributación conjunta, aunque no se hizo constar en la casilla correspondiente y se incluyera a la esposa e hijos, el declarante aplicó las tarifas de la tributación individual, además de suscribir el solo la declaración-liquidación<sup>26</sup>. De aquí se desprende que la opción puede ser ejercida también de forma tácita.

---

<sup>26</sup> TERCERO. Hemos de tener en cuenta que de la propia declaración-liquidación se desprende que el matrimonio no optó por una tributación conjunta. En efecto, aunque nada se hiciera constar en la casilla correspondiente, a marcar con una cruz, y aunque se incluyera en la declaración-liquidación al cónyuge y a los hijos, lo cierto es que el demandante aplicó las tarifas correspondientes a la tributación individual, y además, suscribió él sólo la declaración-liquidación. Ello nos ha de llevar a examinar si con estas características se puede entender que hubo un ejercicio expreso de la opción. Al respecto, este Tribunal llega a la conclusión de que la circunstancia de que dejara en blanco la casilla –sin señalar por otro lado

En esta misma sentencia trata también si “*la Administración debió acudir al art. 88 de la Ley 18/1991, cuyo apartado tercero obliga a la Administración a requerir al matrimonio a fin de optar por la tributación conjunta o individual, entendiéndose en caso de no atender al requerimiento que se optará por la declaración individual*”.

En este sentido la sentencia deja claro que esto solo es posible en el caso de “*falta de declaración*”<sup>27</sup>.

De lo anterior podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Es una opción peculiar en cuanto a su génesis. No fue establecida por el legislador, sino que derivó de la declaración de inconstitucionalidad de la obligatoriedad de la tributación conjunta, tras la cual, en lugar de derogarla, se decidió mantenerla como opción legal.
- Su finalidad es establecer un régimen más favorable para las unidades familiares en las que uno o varios de sus miembros no obtengan rentas, y principalmente, habida cuenta de que se limita la unidad familiar a los hijos menores de edad, a las unidades familiares en que uno de los cónyuges no obtenga rentas. El efecto principal de su ejercicio es una reducción de la base imponible de 3.400 (para unidades con dos cónyuges) o 2.150 € (unidades familiares con un solo progenitor), por lo que la opción será ejercida por todas aquellas unidades familiares en que dicha reducción compense el aumento de cuota derivada de la progresividad de los tipos de gravamen derivada de la acumulación de rentas.

---

*la relativa al sistema de tributación conjunto– junto con los demás elementos que se desprenden de la propia declaración–liquidación y a los que hemos hecho referencia más arriba, sólo pueden llevar a entender que el único declarante que suscribió la declaración– liquidación había optado por el sistema individual, máxime cuando en nuestro Derecho el marido no tiene encomendada la representación de la esposa, salvo que ésta se la haya expresamente conferido, circunstancia ésta última que también sería trasladable por vía de legitimación a este recurso contencioso administrativo ya que en él tan solo ha sido parte el demandante.*

<sup>27</sup> CUARTO. *Tampoco puede aceptarse que sea aplicable el apartado tercero del art. 88 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, puesto que si bien en él se impone a la Administración la obligación de requerir a los sujetos pasivos para que opten por una tributación individual o conjunta confiriendo a tal efecto un plazo de diez días, hay que poner de relieve que esta previsión hace referencia al supuesto de "falta de declaración" con la consiguiente regularización iniciada por la Administración pero no cuando la declaración liquidación ha sido presentada, como es el caso, y menos aún cuando ha sido suscrita tan solo por uno de los sujetos pasivos que ha aplicado las tarifas de la declaración individual; razones por las que procede desestimar el recurso.*

- La jurisprudencia resuelve, al menos para este caso concreto, la posibilidad de ejercitar la opción de forma tácita.
- Requiere, desde el punto de vista subjetivo, que el ejercicio sea realizado por una pluralidad de obligados tributarios.
- Su regulación permite inferir que las opciones pueden ser ejercitadas fuera del plazo voluntario de declaración, abonando una interpretación estricta del art. 119.3 LGT, que prohíbe solo su modificación fuera de ese plazo. Aunque también ofrece una interpretación “*a contrario*” para obtener la solución opuesta: en los casos en que la ley propia de cada tributo no lo autorice expresamente, la opción no podrá ser ejercitada una vez finalizado dicho plazo.

### II.3.2.- Opción por imputación temporal de rendimientos en operaciones a plazo.

Partiremos, para analizar esta opción, de uno de los diversos supuestos recogidos en los impuestos directos: las ganancias y pérdidas patrimoniales de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF, según se recogen en el artículo 6.2. d). Aparecen definidas en el artículo 33 de dicha Ley de la siguiente manera:

*“Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”*

También establece el artículo 33.2. de la Ley del IRPF, cuándo se estimará que no hay alteración en la composición del patrimonio:

- “a) En los supuestos de división de la cosa común.*
- b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.*
- c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.”*

En este mismo artículo 33 de la Ley del IRPF, se determina cuándo se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial<sup>28</sup> y las ganancias patrimoniales que estarán exentas del Impuesto<sup>29</sup>.

Las opciones que la normativa atribuye a la imputación de ganancias o pérdidas patrimoniales vienen recogidas en el artículo 14 de la Ley 35/2006 del IRPF. Este artículo define un criterio general y unos criterios especiales a la hora de imputar dichas ganancias o pérdidas patrimoniales. El Manual práctico de Renta 2020 de la Agencia Tributaria hace el siguiente resumen:

“Criterio general

*Artículo 14. 1. c) Ley IRPF*

*La declaración y determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales deben efectuarse e imputarse al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.*

Criterios especiales

*Normativa: Art. 14.2.c), d), g), i), j) y k) Ley IRPF*

*A. Operaciones a plazos o con precio aplazado*

*En estos casos, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.*

---

<sup>28</sup> 3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

- a) En reducciones del capital. ....
- b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.
- c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....
- d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.  
.....
- e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

<sup>29</sup> 4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

- a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley.
- b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.
- c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.  
.....

## *B. Ayudas públicas*

*En general: Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones que se recogen a continuación:*

- *Ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de la vivienda habitual. .... podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.*
- *Ayuda estatal directa a la entrada de la vivienda. .... podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.*
- *Ayudas públicas a titulares de bienes del Patrimonio Histórico Español..... Podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes....*
- *Desde el 1 de enero de 2020 las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores ..... Éstas podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.*

En esta regulación podemos ver un claro ejemplo de las opciones tributarias del artículo 119.3 de la LGT, donde el artículo 14.2 de la LIRPF dice que “el contribuyente podrá optar” por alguna de las posibilidades comprendidas en este artículo.

En este sentido podemos decir que a la hora de tratar las ganancias patrimoniales surge un problema cuyo origen podemos situarlo en las regla general de imputación temporal del artículo 14.1 de la Ley del IRPF, que para determinar en qué periodo impositivo se debe incluir la ganancia o pérdida patrimonial, toma como referencia el criterio de exigibilidad o el momento en que sucede la alteración patrimonial, sin tener en cuenta la corriente monetaria o financiera real, por lo que el acreedor estará obligado a incluir en su autoliquidación esos rendimientos aunque no hayan sido satisfechos efectivamente por el deudor<sup>30</sup>.

Frente a esta regla general, para contrarrestar su efecto y garantizar una imposición sobre la renta que sea acorde al principio de capacidad económica recogido

---

<sup>30</sup> ALMUDÍ CID, J.M., *Tributación en el IRPF de las Ganancias Patrimoniales y las Rentas del Capital Mobiliario total o parcialmente insatisfechas: replanteamiento a la luz del principio de capacidad económica*. FiscalBlog. Recuperado de <http://fiscalblog.es/?p=6799>. Visitado junio 2021

en la Constitución, se erigen las reglas especiales contenidas en el artículo 14.2 de la mencionada Ley del IRPF<sup>31</sup>.

Para aclarar este concepto de opciones tributarias podemos acudir a la doctrina del TEAC en su resolución 00/01699/2015 de 5 de julio 2017.

El asunto que se plantea se refiere a las ganancias patrimoniales no declaradas por el contribuyente presentando declaración complementaria fuera de plazo, la cual fue anulada por la Inspección al haberse realizado en fecha posterior a la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras.

En su recurso, el contribuyente alegaba en resumen lo siguiente:

*“Respecto a las ganancias de patrimonio obtenidas por el contribuyente en el ejercicio 2010, éste justifica la falta de declaración de las mismas por la aplicación, mediante declaración complementaria del ejercicio 2011, del régimen de imputación temporal previsto en el artículo 14.2.d) de la Ley 35/2006 del IRPF para las operaciones a plazo.”*

El tribunal argumenta que para resolver esta cuestión ha de partir de la regulación que hace la Ley 35/2006 del IRPF, la cual contempla en su artículo 14.1 c), una regla general en la que se establece que *“las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial”*, y otra regla especial en su artículo 14.2. d) que señala que *“en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año”*.

De dicha resolución podemos extraer las siguientes conclusiones:

---

<sup>31</sup> ALMUDÍ CID, J.M., *Tributación en el IRPF de las Ganancias Patrimoniales y las Rentas del Capital Mobiliario total o parcialmente insatisfechas: replanteamiento a la luz del principio de capacidad económica*. FiscalBlog. Recuperado de <http://fiscalblog.es/?p=6799>. Visitado junio 2021

a) Plazo de ejercicio de la opción.

El criterio reiterado el TEAC es que *“la opción debe ejercitarse dentro del periodo voluntario de declaración. El ejercicio de la opción solo es posible a través de la declaración del IRPF, presentada en tiempo y forma, no siendo válido su ejercicio a través de declaraciones complementarias”*.

El tribunal sigue argumentando que es imprescindible que se acuda a la regulación y al contexto en que cada opción se deba ejercer de manera que se pueda concretar cual es la formalidad que la norma exige, la trascendencia que pueda tener su utilización, el respeto a los plazos establecidos y las consecuencias que pueda tener su incumplimiento y que pudiera llegar a resultados diferentes<sup>32</sup>.

Este precepto define que la LGT, fija claramente y como principio general que ha de haber un plazo limitado para poder ejercer las opciones tributarias y que este será el que conceda la norma aplicable para presentar la declaración correspondiente.

Por todo lo expuesto se ve con claridad la falta del ejercicio de la opción por el régimen de imputación temporal en el plazo previsto, es decir, hubo una falta de opción expresa a través de la declaración correspondiente dentro del plazo concedido por la normativa tributaria y esto determina que no sea posible rectificar la declaración y por lo tanto habrá decaído la posibilidad de opción por el régimen especial de imputación previsto el artículo 14.2. d) LIRPF, y por tanto la aplicación del régimen general de imputación previsto en el artículo 14.1. c) de la citada ley.

b) Modificación

*“La posición del TEAR tiene pleno apoyo jurisprudencial. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2012, recurso 360/2011, que citando al Tribunal Supremo también considera que la declaración es el único modo de ejercer las opciones tributarias, y que estas no pueden modificarse una vez terminado el plazo reglamentario de declaración”*

---

<sup>32</sup> Fº.Dº. TERCERO .....”Se hace imprescindible acudir a la regulación específica de cada concreta opción, y al contexto en el que se debe ejercer, para concretar cual es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización –o no- de ella, así como del respeto a los plazos establecidos en la normativa aplicable, y cuales son las consecuencias de su incumplimiento, pudiendo llegar, por tanto, a resultados diferentes.”

.....

*“Lo anterior, el carácter inmodificable de la opción, no impide que la opción manifestada por el contribuyente en su autoliquidación pueda modularse ante posteriores modificaciones realizadas por la inspección, pero siempre analizando cual fue la verdadera voluntad exteriorizada por el contribuyente a través de la declaración presentada en tiempo y forma.”*

No se entiende bien a lo que se refiere la AN cuando habla de que la opción pueda *“modularse ante posteriores modificaciones realizadas por la inspección”*. Parece que usa ese término, en lugar de *“modificarse”* para evitar crear una doctrina general que abra la puerta a la modificación de las opciones tributarias dentro del procedimiento de inspección, si bien deja abierta esa posibilidad.

Este último párrafo nos deja claro que las opciones tributarias del artículo 119.3 de la LGT pueden ejercerse también de forma tácita siempre y cuando quede clara y exteriorizada la verdadera voluntad del contribuyente.

### II.3.3.- Opción por la prorrata especial en el IVA.

Continuamos con otro supuesto donde se configura la aplicación de las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, tratando en este caso la opción de prorrata especial en el IVA.

El artículo 102 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece cuándo será de aplicación la regla de prorrata:

*“La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.”*

Cuando aplicamos la prorrata especial en el IVA, se hace determinando el destino específico que se va a dar a cada bien o servicio adquirido por el sujeto pasivo. Esto es lo contrario a lo que sucede a aplicar la prorrata general donde el cálculo se hace teniendo en cuenta todas las operaciones en total.

Según establece el artículo 103.2 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido la regla de prorrata especial podrá aplicarse<sup>33</sup>:

a) Cuando el sujeto pasivo opte por ella de la forma y en los plazos determinados reglamentariamente.

Según el artículo 28 RIVA, en la redacción que da el RD 828/2013, de 25 de octubre, en general, se ejercerá esta opción en la “*última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural*”, y en ese caso se procederá a regularizar las deducciones que se hayan practicado en el mismo. Con anterioridad al ejercicio 2012 había que realizar la solicitud de prorrata especial en diciembre de cada año y había que hacerlo “*mediante la declaración censal y con efectos para el año siguiente*”.

Cuando se da el caso del inicio de actividades o el inicio de una actividad que constituya un sector diferenciado con relación a las actividades que se desarrollaban, hasta el año 2012 había que ejercer la opción por la prorrata especial hasta el fin del plazo en que se podía presentar la autodeclaración del periodo en el que se iniciara de forma habitual la entrega de bienes o servicios de estas actividades. Con la nueva redacción que da el Real Decreto 828/2013 del art. 28 RIVA, el plazo es el mismo, pero la norma ahora dice que procede este plazo “*cuando se inicien actividades empresariales o profesionales, constituyan o no un sector diferenciado*” de las que se pudieran desarrollar anteriormente.

Resumiendo, podemos decir que al inicio de las actividades se podrá optar por la prorrata especial cuando se presente la última declaración-liquidación del año natural en que se ha producido este inicio. También puede optarse por la prorrata especial con posterioridad, siempre que se inicien nuevas actividades, tanto si constituyen un sector diferenciado o no, presentando una declaración censal de modificación hasta el final del plazo para presentar la declaración-liquidación que corresponda al periodo del inicio de la entrega de bienes o la prestación de servicios que corresponda a dichas actividades.

Estos cambios recogidos en el RD 828/2013 se hacen teniendo en cuenta la posición del Tribunal Supremo (STS de 22 de marzo 2012, recurso n.º 4599/2008) que ha

---

<sup>33</sup> *La prorrata especial (arts. 103 y 106 LIVA)*. CISS Fiscal. Wolters Kluwer. Junio 2021. Recuperado de [https://cissfiscal--ciss--es.ual.debiblio.com/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAkMDCzMjQ7Wy1KLizPw827DM9NS8kIQACVuH\\_SAAAAA=WKE](https://cissfiscal--ciss--es.ual.debiblio.com/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1CTEAAkMDCzMjQ7Wy1KLizPw827DM9NS8kIQACVuH_SAAAAA=WKE). Visitado junio 2021

sido recogida por la doctrina del TEAC (RTEAC de 24 de abril 2014, nº 00/2642/2012)<sup>34</sup>, por la que considera compatible la norma española con la Directiva 2006/112/CE, cuando la prorrata general no se aplique en casos en que se vea alterado considerablemente el derecho a la deducción, y esto exigía para el Tribunal Supremo que para poder optar por la prorrata especial hubiera un plazo razonable de manera que los sujetos pasivos puedan conocer y valorar que consecuencias tendrá un sistema u otro en su derecho a la deducción.

La opción surtirá sus efectos en tanto no sea revocada, y aquí el RD 828/2013 introduce una novedad bastante significativa, y es que *“la opción por la prorrata especial tendrá una duración mínima de tres años naturales”*. Se podrá revocar cuando haya transcurrido este plazo mínimo, cuando se presente la *“última declaración-liquidación correspondiente al año natural”*. Anteriormente la obligación era hacerla en el mes de diciembre del año anterior del que se quería que surtiera efecto.

b) Cuando la suma de las cuotas deducibles dentro del mismo año natural cuando se aplique la regla de prorrata general sea superior en un 10% a la que resultaría al aplicar la regla de prorrata especial. Antes del 01-01-2015 este porcentaje era del 20% y la modificación se introdujo en la Ley 28/2014 de 28 de noviembre. Con esto, a partir de 2015, la aplicación obligatoria de la prorrata especial se da en muchos más casos.

Según JUAN LOZANO, A.M., para la jurisprudencia y la doctrina administrativa resulta claro que la prorrata especial sea calificada como una opción en sentido propio<sup>35</sup>. Se dan los tres elementos de juicio a los que acude reiteradamente la jurisprudencia y la doctrina para determinar si nos encontramos o no ante una opción en sentido propio: por un lado la regulación específica del supuesto; por otro el contexto donde se debe ejercer o exteriorizar; y por último la transcendencia o efectos.

---

<sup>34</sup> *IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Deducciones. Aplicación de la regla de prorrata. La norma prioritaria de deducibilidad cuando debe aplicarse la prorrata es la de la prorrata general, aplicándose sólo la prorrata especial cuando se den las circunstancias previstas en el artículo 103 LIVA, es decir, cuando se opte por ella en los plazos previstos en el artículo 28 o se venga obligado a ello. Aunque la Ley española establezca como general la regla de prorrata general y la Directiva la prorrata especial, ello no significa que la Ley española sea incompatible con la Directiva, siempre que la prorrata general no se aplique en supuestos en los que se altere sustancialmente la deducción. Cuando el sujeto pasivo ha conocido o ha podido conocer por sus propios medios y plenamente las circunstancias concurrentes para determinar las consecuencias de la opción y el alcance de su derecho a la deducción, la opción ejercitada resulta irrevocable. En este caso el sujeto pasivo optó por la prorrata general en el periodo establecido y no modificó la misma en el momento de declarar las operaciones controvertidas.*

<sup>35</sup> JUAN LOZANO, A.M., *Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas. (Problemas de interpretación del artículo 119.3 LGT)*, Lefebvre, 2018, pág. 93

Seguidamente analizamos la Resolución del TEAC 2472/2014 de 16 marzo de 2017.

El asunto trata la aplicación de la prorrata especial sin que la entidad haya cumplido el requisito de optar por ello presentando la declaración censal en el plazo que corresponde. Esta doctrina es especialmente importante a los efectos de la forma de ejercicio de las opciones.

El criterio del TEAC es que constituye un exceso de rigor considerar improcedente que el contribuyente haya aplicado la regla de la prorrata especial en lugar de la prorrata general al no haber cumplido con la formalidad de optar por la prorrata especial mediante la presentación de la declaración censal en plazo. Para esto tiene en cuenta las sentencias del Tribunal Supremo de 24/02/2011 y 22/03/2012 en Recurso de Casación 4599/2008, según las cuales la Ley del IVA no es incompatible con la Directiva 2006/112/CE *“siempre que la prorrata general no se aplique en supuestos en que se altere sustancialmente el derecho a deducción”*, y exigiendo que el plazo para la opción permita conocer a los sujetos pasivos los efectos de elegir uno u otro sistema de prorrata.

La entidad que presenta el recurso tiene como actividad principal la promoción inmobiliaria y en los ejercicios 2011 y 2012 aplica la prorrata especial en las deducciones de la cuota, aunque no había realizado formalmente la solicitud de la misma. En estos ejercicios adquirieron locales y solares por los que la entidad soportó las cuotas correspondientes, sin embargo, solo realizaron ventas de viviendas sujetas pero exentas. El TEAC afirma que no se puede admitir que se considere improcedente la aplicación de la prorrata especial al no haber optado formalmente por ella, ya que como ha manifestado el Tribunal Supremo, la Directiva 2006/112/CE (antigua Directiva 77/388/ CEE) considera la prorrata especial como regla y la prorrata general como excepción. Esta situación es la contraria a la que tenemos en nuestra normativa interna, en la cual la prorrata general es la regla y la prorrata especial es la excepción.

Se afirma que aun siendo posible la compatibilidad de la normativa española al establecer que el contribuyente tenga que optar por la aplicación de la prorrata especial con la Directiva de IVA, no lo es en el sentido de que automáticamente se aplique la prorrata general en el caso de que la persona no se haya pronunciado. Y más teniendo en cuenta que la decisión se debe tomar antes de haber realizado las operaciones y que su incumplimiento tiene consecuencias muy importantes para el interesado.

El contribuyente aportó los libros de registro de facturas recibidas y de estos se deduce que las cuotas que se dedujeron corresponden a la adquisición de bienes “*cuya entrega o uso posterior, es previsible que esté sujeta y no exenta del impuesto*”, ya que son solares y locales comerciales.

Por este motivo, el TEAC no está de acuerdo con la Inspección en el sentido de que no se ha tenido en cuenta a la hora de deducir las cuotas soportadas el destino previsto de los bienes que la entidad había adquirido, sino que esta ha hecho la deducción de dichas cuotas sin aplicar modalidad alguna de prorrateo.

En conclusión, en este supuesto se flexibilizan los requisitos formales para el ejercicio de la opción, si bien es una decisión que parece venir impuesta por exigencias de la Directiva Comunitaria, por lo que tal doctrina no parece aplicable a otros supuestos distintos.

#### II.3.4.- Compensación de bases imponibles negativas.

El concepto de bases imponibles negativas (BIN) en el Impuesto sobre Sociedades (IS), como su propio nombre indica, “*son resultados negativos de ejercicios anteriores que la empresa tiene derecho a compensar siguiendo unas pautas para su aplicación*”<sup>36</sup>.

Para llegar a estos resultados se debe tener en cuenta el resultado contable elaborado según el Plan General de Contabilidad y demás normas aplicables, para después estudiar si procede realizar algunos ajustes extracontables para determinar el resultado fiscal. Es importante destacar que el resultado contable puede ser diferente al resultado fiscal, que es el que se usa para la liquidación del IS.

La compensación de las BIN se regula en el artículo 26 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

En las regulaciones que se han ido realizando en el Impuesto de Sociedades, tanto temporales como cuantitativas para la compensación de bases imponibles negativas se ha

---

<sup>36</sup> MESA, L., 12-07-2018. *Impuesto sobre sociedades: compensación de Bases Imponibles Negativas*. Recuperado de <https://www.ruizballesteros.es/impuesto-sobre-sociedades-compensacion-de-bases-imponibles-negativas-bins/> Visitado junio 2021.

mantenido un denominador común para cualquier problemática que pueda surgir con posterioridad, y este ha sido si el derecho a compensar bases imponibles negativas constituye un derecho de opción en sentido propio, y por consiguiente, con las consecuencias que tiene dicha calificación<sup>37</sup>.

En palabras de JUAN LOZANO, A.M., “la calificación de la compensación de bases imponibles negativas como expresión de supuestos de opción en sentido propio es, sin duda, la cuestión más controvertida en la actualidad”.

Con respecto a la compensación de bases imponibles negativas, la Administración tributaria ha venido siguiendo el riguroso criterio establecido por el TEAC en su resolución de 4 de abril 2017, que posteriormente fue matizada en su resolución de 16 de enero 2019<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> JUAN LOZANO, A.M., *Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas. (Problemas de interpretación del artículo 119.3 LGT)*, Lefebvre, 2018, pág. 59

<sup>38</sup> Criterio: La compensación de bases imponibles negativas constituye una opción en los términos del artículo 119.3 LGT y de tal consideración se desprenden determinados límites a la compensación futura de dichas bases imponibles negativas. En concreto, las posibilidades que se pueden dar son las siguientes:

1. Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. En este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.

2. Que el contribuyente decida deducirse hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso debe entenderse, no que el contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe compensado, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación, mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe compensable no compensado en su autoliquidación. (Salvedad hecha de que resulte aplicable lo dispuesto en el apartado 4 del art. 119 de la LGT introducido por la Ley 34/2015 (no vigente en el ejercicio que ahora nos ocupa) y a tenor del cual "En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos".)

3. Que, aun autoliquidando una base imponible previa a la compensación positiva, el contribuyente decida no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. En este caso es claro que el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las bases imponibles negativas compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o a devolver en su autoliquidación. Así las cosas, a juicio de este Tribunal, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consignados en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación en voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, ex artículo 119.3 LGT,

El TEAC consideró que la compensación de bases imponible negativas es una “*opción tributaria*” dentro del Impuesto sobre Sociedades, enmarcada en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el artículo 26 de la LIS se establece que las bases imponible negativas generadas en periodos anteriores “*podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes*”. El TEAC entiende que la definición “*podrán ser compensadas*” hace que la compensación de BIN sea una opción que el contribuyente puede elegir, y no un derecho a rectificación del artículo 120.3 LGT<sup>39</sup>.

Además, el TEAC en base al artículo 119.3 LGT, estableció unos criterios a la hora de no poder compensar las BIN en el caso de realizar el contribuyente o la inspección tributaria una modificación posterior de su declaración<sup>40</sup>:

- a) Cuando el contribuyente en su declaración presentada en tiempo y forma hubiera elegido no compensar en la base imponible previa ningún importe o hacerlo por un importe inferior al máximo posible.
- b) Cuando no se haya presentado la liquidación en plazo.

La aplicación de este criterio ha venido provocando que la Administración tributaria haya denegado el ejercicio de esta opción cuando los contribuyentes han realizado la presentación extemporánea de una autoliquidación, lo que ha provocado situaciones que para estos han resultado controvertidas y gravosas<sup>41</sup>.

---

modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.

4. Que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello. En estos casos, a juicio de este Tribunal es claro que, con 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 imponible negativas de ejercicios anteriores. Lo contrario haría de mejor condición al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.

<sup>39</sup> SÁNCHEZ GIL, N., *Compensación de bases imponible negativas y presentación extemporánea de autoliquidaciones*, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 50-2018, págs. 85-90

<sup>40</sup> LABATUT SERER, G., *A vueltas con la compensación de Bases Imponible negativas en el Impuesto sobre sociedades, ¿derecho u opción?*, AECE, febrero 2021, recuperado de [https://www.aece.es/noticias/nota-segun-la-audiencia-nacional-la-compensacion-de-bases-imponibles-negativas-es-un-derecho-y-no-una-opcion-tal-y-como-sostiene-el-teac\\_1844](https://www.aece.es/noticias/nota-segun-la-audiencia-nacional-la-compensacion-de-bases-imponibles-negativas-es-un-derecho-y-no-una-opcion-tal-y-como-sostiene-el-teac_1844) Visitado junio 2021

<sup>41</sup> SÁNCHEZ GIL, N., *Compensación de bases imponible negativas y presentación extemporánea de autoliquidaciones*, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 50-2018, págs. 85-90

En contra de este criterio del TEAC, seguido por la Administración tributaria, la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2º, Sentencia de 11 de diciembre de 2020, en el seno del recurso 439/2017, acuerda que no cabe encajar el mecanismo para compensar las bases imponibles negativas en el art. 119.3 LGT, ya que este precepto está destinado a la declaración tributaria, definida como “todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”<sup>42</sup>.

Esta sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) se centra en los diferentes instrumentos formales, o por así decirlo, en el cómo, de las declaraciones a las que se refiere el artículo 119.3 LGT y las autoliquidaciones a las que se refiere el artículo 120.3 LGT<sup>43</sup>.

La cuestión debatida en esta sentencia es la de una entidad que solicita sea rectificadas su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, ya que había declarado unas bases imponibles negativas de ejercicios anteriores inferiores a las que tenía que aplicar.

La Audiencia Nacional afirma que es un derecho de los contribuyentes y no una opción tributaria la compensación de bases imponibles negativas, y por lo tanto no se puede limitar temporalmente la facultad de compensarlas en aplicación del artículo 119.3 LGT, al no existir cobertura legal para ello, pues este precepto no es aplicable a las autoliquidaciones y a su rectificación posterior. Por lo tanto, el criterio de la Administración de considerar la compensación de bases imponibles negativas como ejercicio de una opción del artículo 119.3 está considerándose por nuestros Tribunales no ajustado a Derecho<sup>44</sup>.

Considera la sentencia de la Audiencia Nacional que el régimen jurídico que corresponde a la declaración es el regulado en el artículo 119 LGT, y por lo tanto, la limitación prevista en el mismo; a la autoliquidación el régimen que le resulta aplicable

---

<sup>42</sup> LEOPOLDO PONS. 08/03/2021. *La Sentencia de la Audiencia Nacional que rompe con los criterios de compensación de bases imponibles negativas establecidos por el TEAC*. Recuperado de <https://www.leopoldopons.com/cambio-criterios-compensacion-bases-imponibles-negativas/> Visitado junio 2021

<sup>43</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. *La interpretación de los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley General Tributaria*. Revista Quincena Fiscal núm. 9/2021. Editorial Aranzadi. Cizur Menor 2021.

<sup>44</sup> ESPUNY ARAZURY, M. *Compensación de bases imponibles negativas*. Diari de Tarragona. 03/03/2021. Recuperado de <https://www.diaridetarragona.com/economia/Compensacion-de-bases-imponibles-negativas-20210301-0039.html> Visitado junio 2021

es el contemplado en artículo 120 LGT, por lo que no le resulta aplicable la limitación del artículo 119.3. Como consecuencia de esto, el debate sobre derecho u opción no tiene sentido, pues en las autoliquidaciones no se aplica el artículo 119.3, y por tanto no pueden aplicarse las limitaciones de las opciones, pueden modificarse y “...posibilita la rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, ...”<sup>45</sup>

Siguiendo con la controversia que suscita la compensación de bases imponibles negativas, MENÉNDEZ MORENO, A. considera que no parece que la fundamentación jurídica que esgrime esta sentencia de la Audiencia Nacional sea suficiente para resolver la cuestión planteada, ya que su “fundamentación atiende exclusivamente a una interpretación literal” de dos de los términos recogidos en los artículos 119.3 y 120.3 LGT, concretamente los de “declaración” y “autoliquidación”. Recuerda el autor que “no puede obviarse, a este respecto, que la letra a) del artículo 118 LGT, regulador de las formas de iniciación de la gestión tributaria”, señala que tales formas pueden ser “por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración”; expresión esta última que da a entender que la autoliquidación no es sino una modalidad de declaración”.

Este mismo autor señala que, el artículo 120 LGT dice que las autoliquidaciones “*son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria...*”<sup>46</sup>

### II.3.5.- Libertad de amortización.

En las siguientes líneas, vamos a tratar si la Libertad de Amortización puede ser considerada como una opción tributaria del artículo 119.3 LGT.

---

<sup>45</sup> LABATUT SERER, G., *A vueltas con la compensación de Bases Imponibles negativas en el Impuesto sobre sociedades, ¿derecho u opción?*, AECE, febrero 2021, recuperado de [https://www.aece.es/noticias/nota-segun-la-audiencia-nacional-la-compensacion-de-bases-imponibles-negativas-es-un-derecho-y-no-una-opcion-tal-y-como-sostiene-el-teac\\_1844](https://www.aece.es/noticias/nota-segun-la-audiencia-nacional-la-compensacion-de-bases-imponibles-negativas-es-un-derecho-y-no-una-opcion-tal-y-como-sostiene-el-teac_1844) Visitado junio 2021

<sup>46</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. *La interpretación de los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley General Tributaria*. Revista Quincena Fiscal núm. 9/2021. Editorial Aranzadi. Cizur Menor 2021.

La libertad de amortización es un incentivo fiscal que permite al sujeto pasivo elegir el ritmo de la depreciación fiscal de ciertos activos sin tener que ajustarse a los sistemas de amortización que marca la normativa tributaria, eligiendo libremente la cantidad a amortizar.

Está regulada en el artículo 12.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>47</sup>. En este artículo se enumeran los supuestos de libertad de amortización, los destinatarios y los límites y condiciones necesarios para optar por este beneficio fiscal. Aunque no es solo en este artículo donde se puede encontrar a quien va dirigido este beneficio. Tal es el caso del artículo 120 LIS, que regula el incentivo de la libertad de amortización por creación de empleo determinando quien y las condiciones para poder acogerse a este beneficio.

La libertad de amortización puede ser acreditada libremente por el sujeto pasivo si concurren los requisitos establecidos legalmente para ello. Se suele asociar a una aceleración de la amortización de forma que el contribuyente puede obtener una ventaja o beneficio fiscal de forma que, al traspasar antes la inversión a gasto, lo que se consigue es un diferimiento del pago de impuestos<sup>48</sup>. Es éste de los pocos supuestos en los que se permite la deducibilidad fiscal de un gasto que no ha sido contabilizado.

El motivo por el que el legislador contempla esta medida es principalmente

---

<sup>47</sup> 3. No obstante, podrán amortizarse libremente:

a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.

b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

<sup>48</sup> CUESTA DOMÍNGUEZ, J., *A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento del empleo de la disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Revista Aranzadi Doctrinal núm. 2/2010. Editorial Aranzadi SAU.

favorecer la inversión.

Debemos tener en cuenta que la norma permite, si se cumplen los requisitos, amortizar “libremente”, sin limitación alguna y por tanto no deberían ponerse límites a su aplicación. El legislador da la posibilidad expresamente de que se pueda deducir el gasto sin condicionarlo a su imputación contable, admitiendo que el gasto contable y el gasto fiscal van a seguir caminos distintos<sup>49</sup>. Según esto podríamos pensar que se podría amortizar tanto por exceso como por defecto de lo establecido en las tablas de amortización dispuestas para el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, el criterio administrativo seguido por la Dirección General de Tributos (DGT) en las consultas vinculantes V1301-12 y V2016-12, establece que se debe considerar una amortización fiscal mínima registrada en contabilidad y ajustada a las tablas de amortización establecidas en la Ley sobre el Impuesto de Sociedades (LIS).

Podemos enumerar algunas características de la libertad de amortización de la siguiente manera:

- ✓ No afecta a la depreciación real de los activos que se haya registrado contablemente.
- ✓ Es necesario que el contribuyente realice los ajustes extracontables que correspondan en el IS.
- ✓ Debe ser ejercitada de forma expresa, dentro del plazo reglamentario.
- ✓ No altera el proceso normal de amortización contable.
- ✓ Es un ajuste fiscal negativo que disminuye la base imponible el IS.
- ✓ No tiene ninguna incidencia en el resultado contable, solo en el fiscal.
- ✓ Es necesario acogerse a este beneficio fiscal en el momento de presentar la declaración, no pudiendo hacerlo con posterioridad al plazo normal de presentación.

---

<sup>49</sup> *Normas generales de la libertad de amortización (art. 12 LIS)*. Ref. CISS 34928/2008. CISS Fiscal. Wolters Kluwer. Recuperado de [https://cissfiscal--ciss--es.ual.debiblio.com/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAE2OTU\\_DMAYGf81yqYTSjjFxyKX0goQQgsLdTbw2InNG4pSVX49Hd8DSI1v-eP1-FUxLj2c2wQ-YGFzlsIJjTOx\\_wPpN0fqwpcpGsnjiqPJCKZaj6VNBxTBkU2u92dsLtbAVGuFW2CmwXCB00ZrmUvsZexhMrWJymNrFaMWRlbyiyOxVnuL3M8x-BPaRWkjrF--c6XotUeu7-12jZkxZFsYHH5EY1eTH6UngdT8jJDu9wIjmkbz18Qby6awCfYqRt7\\_hVTi\\_k1jKEP531\\_O2MMuLgWmdKRskd8D4AAHJXc39Ak7wC3RAAQAAWKE](https://cissfiscal--ciss--es.ual.debiblio.com/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAE2OTU_DMAYGf81yqYTSjjFxyKX0goQQgsLdTbw2InNG4pSVX49Hd8DSI1v-eP1-FUxLj2c2wQ-YGFzlsIJjTOx_wPpN0fqwpcpGsnjiqPJCKZaj6VNBxTBkU2u92dsLtbAVGuFW2CmwXCB00ZrmUvsZexhMrWJymNrFaMWRlbyiyOxVnuL3M8x-BPaRWkjrF--c6XotUeu7-12jZkxZFsYHH5EY1eTH6UngdT8jJDu9wIjmkbz18Qby6awCfYqRt7_hVTi_k1jKEP531_O2MMuLgWmdKRskd8D4AAHJXc39Ak7wC3RAAQAAWKE). Visitado junio 2021

Es de destacar, como señala la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 30 de septiembre, Rec. 150/2006<sup>50</sup>, y las sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª, de 22 de mayo de 2004, Rec. 4413/1999<sup>51</sup>, y de 24 de noviembre de 2011, Rec. 6572/2009<sup>52</sup>, que la opción para la aplicación de la libertad de amortización no se realiza reflejando en la contabilidad la amortización que se quiera deducir fiscalmente, sino mediante los correspondientes ajustes extracontables en la declaración del Impuesto sobre Sociedad, de forma que se haga constar el ajuste correspondiente a la libertad de amortización, independientemente de lo reflejado contablemente. Si no se ha realizado este ajuste extracontable, solo se admitirá fiscalmente el que hubiera correspondido con el reflejado contablemente en función del método aplicado para la amortización.

El TEAC, en su resolución de 14 de febrero de 2019, para la unificación de criterio, afirma que de la libertad de amortización es una opción tributaria del artículo 119.3 LGT, y como tal opción solo se puede ejercitar dentro del plazo reglamentario de presentación de la declaración, por lo que, si el contribuyente decide no acogerse a la libertad de amortización en un ejercicio, no podrá hacerlo posteriormente con respecto a ese ejercicio. Esto no impide que pueda hacerlo en ejercicios posteriores, aunque el beneficio de la libertad de amortización alcance a los mismos bienes o derechos.

El proceso tiene su origen en una entidad que presentó en plazo su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades en la que declaró una determinada base imponible que compensó con bases imponibles negativas de periodos anteriores. Posteriormente la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cantabria abre procedimiento de comprobación limitada, incluyendo un ajuste positivo al resultado contable por las amortizaciones deducidas fiscalmente. La entidad en sus alegaciones consideraba que el

---

<sup>50</sup> SAN de 30 septiembre 2009, Rec. 150/2006. Impuesto sobre Sociedades. Base imponible. Excesos de amortización. No habiéndose acogido la entidad al beneficio fiscal de la libertad de amortización en el momento de presentar su declaración, no cabe aceptar su aplicación con posterioridad para amparar así la deducción de los excesos de amortización registrados y puestos de manifiesto por la Inspección...

<sup>51</sup> STS de 22 de mayo de 2004, Rec. 4413/1999. Impuesto sobre Sociedades. Naturaleza jurídico-tributaria de la medida fiscal, denominada "Libertad de amortización". Libertad de amortización de los activos mineros. Factor de agotamiento. La amortización libre se puede aplicar tanto a los activos amortizables como a los activos agotables, salvo cuando la adquisición de estos últimos se haya financiado con cargo al factor de agotamiento.

<sup>52</sup> STS de 24 de noviembre de 2011, Rec. 6572/2009. Impuesto sobre Sociedades. Regímenes fiscales. Minería. Factor de agotamiento. Amortizaciones dotadas por una sociedad del grupo acogiendo a la libertad de amortización. El sujeto pasivo no se acogió en el momento de presentar su declaración a este beneficio fiscal, sin que pueda admitirse la posibilidad de efectuar una aplicación directa del mismo en contabilidad y, por ese motivo, no realizarse ajustes extracontables.

ajuste contable resultante planteado por Administración no es correcto, sino que resulta un ajuste contable negativo.

En este punto es importante señalar que el contribuyente, en el momento de presentar la declaración sobre el IS, no se acogió al beneficio fiscal de la libertad de amortización.

La resolución del TEAC hace referencia a la SAN de 8 de octubre de 2009, Rec. 148/2006, de 30 de septiembre de 2009, y a la STS de 24 de noviembre de 2011, Rec. 6572/2009, que hemos comentado más arriba, señalando que *“no habiéndose acogido la entidad al beneficio fiscal de la libertad de amortización en el momento de presentar su declaración no cabe aceptar su aplicación con posterioridad para amparar así la deducción de los excesos de amortización registrados y puestos de manifiesto por la Inspección”*. Por ello, *ha desestimarse la presente alegación”*.

Frente a esta resolución del TEAR de Cantabria, el Director del Departamento de Inspección de la AEAT, interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el cual estamos tratando.

El TEAC, después de desarrollar sus argumentos hace esta apreciación que nos parece sumamente interesante:

*“.....como vamos a ir viendo, no hay grandes categorías de uno u otro tipo, hay que ir caso por caso, figura por figura, pues las hay que, aun teniendo entronques comunes, unas recogen opciones (art. 119.3) y otros derechos (art. 120.3).”*

Considera el TEAC<sup>53</sup> que en el Impuesto sobre Sociedades hay “Regímenes

---

<sup>53</sup> En el Impuesto sobre Sociedades hay “Regímenes especiales” (Título VII del T.R.) cuya posible aplicación es claramente una opción (art. 119.3), como el de las “Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda” (Capítulo III de ese Título VII), pues una entidad puede dedicarse a esa actividad tributando por el régimen ordinario del impuesto. El acogerse a tal régimen especial, que es voluntario, pues “Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo ...” comienza el art. 53.1, requiere optar por así hacerlo, lo que -ex. art. 53.3- “La opción por este régimen deberá comunicarse a la Administración tributaria. El régimen fiscal especial se aplicará en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al régimen”. Lo expuesto supone que el acogerse a este régimen, que es muy favorable, pues según el art. 54.1: “Tendrá una bonificación del 85 por ciento de la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que ....”, funciona como una opción (art. 119.3), pues si respecto de un ejercicio no se ha optado en plazo y cumplido lo que ese art. 53.3 dispone, para ese ejercicio ya no cabrá acogerse con posterioridad, como ese propio art. 53.3 recoge. Sin embargo, en el I. s/ Soc. también hay otros “Regímenes especiales” cuya aplicación no puede tildarse más que de derecho (art. 120.3), como el de “Incentivos fiscales para las empresas de reducida

especiales” que su aplicación es claramente una opción del artículo 119.3 LGT y también hay “Regímenes especiales” cuya aplicación debe considerarse un derecho del artículo 120.3 LGT.

Para analizar si la libertad de amortización es una opción o un derecho, el Tribunal parte del análisis de la naturaleza jurídica, de la regulación de qué es, y en qué consiste este beneficio fiscal, y del modo y manera y cuándo se aplica, en el caso de que el sujeto pasivo decida hacerlo. En primer lugar, concluye que la libertad de amortización es de aplicación voluntaria<sup>54</sup>. En segundo lugar, aclara el cómo, que no es de otra manera que a través de ajustes extracontables<sup>55</sup>. Y en cuanto al cuándo se aplica este beneficio, concluye que debe ser cuando se cierra el ejercicio, momento en el que el sujeto pasivo tiene que haber decidido si va a aplicar o disfrutar el beneficio de la libertad de amortización<sup>56</sup>.

Por todo esto el TEAC declara que *“la aplicación del beneficio de la “libertad de amortización” funciona como una opción del artículo 119.3 LGT”*. Y así lo concreta en su fundamento de derecho TERCERO<sup>57</sup>.

---

*dimensión” (Capítulo XII del Título VII), que es un régimen ciertamente singular, pues, según el art. 114, sólo por el hecho de cumplir los requisitos establecidos [propriadamente el requisito único del art. 108, que consistente en tener cifra de negocios por debajo del límite previsto], y salvo que de acuerdo con lo previsto en el art. 28 deba tributar a un tipo diferente del general, una entidad tributa aplicando unos tipos impositivos más reducidos; lo que, ya de por sí solo, es un buen incentivo fiscal.*

<sup>54</sup> De entrada, prácticamente en todas las normas que regulan este beneficio fiscal, algunas de las cuales ya hemos citado, y fundamentalmente en los arts. 11.2, 97, 109 y ss. y en la D.A. undécima del T.R. de la Ley del impuesto aparecen los términos *podrá* o *podrán*: *podrán amortizarse libremente ...; lo que determina que la aplicación de tal beneficio fiscal, como es lo usual que ocurra con la de todos los demás, no sea obligatoria; pues si así fuera esos podrá o podrán se tornarían en deberá o deberán, o términos similares. El beneficio fiscal de “la libertad de amortización” es de aplicación voluntaria, pues lo aplican sólo los sujetos pasivos que quieren.*

<sup>55</sup> En cuanto a lo de qué modo y manera y cuándo se aplica el beneficio, se recuerda que, como las amortizaciones contables deben recoger de manera sistemática y racional en función de su vida útil la depreciación normal que sufran los bienes y derechos que se amortizan, y responder a lo que al respecto disponen el Código de comercio (art. 39), los Planes contables de aplicación (R.D. 1514/2007, o el de que se trate) y la restante normativa mercantil y contable atinente a la materia, por ello, la aplicación del beneficio fiscal de “la libertad de amortización” debe realizarse a través de ajustes extracontables; y nunca –recuérdese- aumentando las amortizaciones contables [sentencia del T.S. de 29/05/2004 (Rec. de casación 4413/1999)].

<sup>56</sup> A lo dicho -y resumimos- de que, cuando se cierra el ejercicio, la empresa tiene que haber decidido si va a aplicarse o a disfrutar de “la libertad de amortización”, o no; y, si la decisión es que sí, en ese momento tendrá que determinar la cuantía exacta de por cuánto lo va a hacer; decisión que repercutirá no sólo en la tributación de ese ejercicio, sino también en la de los siguientes; y decisión que debe ser objeto de registro contable en las Cuentas anuales objeto de depósito en el Registro Mercantil; deben unirse razones como las de que el respeto de la seguridad jurídica, la vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, también han de demandarse a los administrados.

<sup>57</sup> Fº.Dº. TERCERO: Por lo expuesto, cabe concluir que los sujetos pasivos que reúnan los requisitos necesarios para ello tienen derecho a disfrutar del beneficio fiscal de “la libertad de amortización”, que

Esta resolución es muy esclarecedora en cuanto a la calificación como opción de la libertad de amortización, y también un ejemplo de lo difícil que a veces puede llegar a ser determinar si estamos ante una opción del artículo 119.3 LGT, o un derecho del artículo 120.3 LGT.

### II.3.6.- Opción de renuncia a la exención del IVA en operaciones inmobiliarias.

#### a.- Regulación y concepto de exención del IVA en operaciones inmobiliarias.

El artículo 20. Uno de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), regula de forma detallada las exenciones en operaciones interiores, es decir, las que se realizan en interior del Territorio de Aplicación del Impuesto. Es de señalar que estarán sujetos al IVA los hechos imposables que se refieran a la entrega de bienes o a la prestación de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional<sup>58</sup>.

La exención en operaciones inmobiliarias está recogida concretamente en los párrafos 20º y 22º de mencionado artículo 20. Uno, LIVA.

Cuando hablamos de que una operación está exenta debemos considerar que está incluida en las operaciones que están dentro del hecho imponible del impuesto, pero que el legislador ha decidido por diversas razones excluirla de la correspondiente obligación

---

*es de aplicación optativa o voluntaria; y, si deciden acogerse al mismo en una (s) determinada (s) cuantía (s), y así lo hacen en una declaración-autoliquidación, al hacerlo estarán ejercitando una opción, con las consecuencias que para tal proceder contempla el art. 119.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de que esa opción no podrán rectificarla con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración; y lo mismo ocurrirá si declaran y en la declaración que presenten deciden no acogerse al mismo, que esa opción -de no acogerse- no podrán rectificarla con posterioridad salvo que lo hagan en el período reglamentario de declaración. Aunque, eso sí, si un sujeto pasivo decide en un ejercicio no acoger a "la libertad de amortización" determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio; pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos."*

<sup>58</sup> Artículo 4. Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor

tributaria. Según APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ GARCÍA, S.<sup>59</sup> *“La exención, entonces, no responde a un capricho o arbitrariedad, sino que, por el contrario, es debida a la existencia de una circunstancia que la justifica desde el punto de vista de la justicia objetiva”*.

La exención de las operaciones inmobiliarias en el IVA implica que estas operaciones quedan sujetas al concepto de “trasmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), como establece el artículo 4. Cuatro, LIVA. Esto, aparte de las implicaciones ficales que tiene, por ejemplo para un empresario o profesional el IVA de la operación realizada podría recuperarlo mientras que el Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales (ITP) no, también, a veces, genera conflictos entre Administraciones, ya que el ITPAJD es un impuesto que gestionan y recaudan las Comunidades Autónomas y el IVA es gestionado y recaudado por la Administración Central.

Ahora bien, el artículo 20. Dos<sup>60</sup>, LIVA, establece la posibilidad de renuncia a la exención de estas operaciones inmobiliarias, si quien las adquiere tiene la condición empresario o profesional, las realice en el ejercicio de su actividad económica y tenga derecho la deducción total o parcial del IVA soportado en la operación.

Esta posibilidad de renuncia a la exención ofrecida expresamente por el ordenamiento es lo que se considera una opción tributaria del artículo 119.3 LGT, y el motivo por el que un contribuyente pueda elegirla está en la relación que tiene el IVA con el ITP, ya que si se aplica la exención en el IVA la operación sería gravada con el ITP, un impuesto que no es deducible y supone un incremento del coste de compra, mientras que si se aplica el IVA, el sujeto pasivo con derecho a deducción podría deducir el importe de este impuesto, lo que haría que no se incremente el coste de la operación.

---

<sup>59</sup> APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *La Justicia en el diseño y aplicación de los tributos, XLIX Semana de estudios de Derecho Financiero*, Fundación para la promoción de los estudios financieros. 2005. Madrid.

<sup>60</sup> Artículo 20. Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

El ejercicio de esta opción de renuncia y la procedencia o no a la misma ha provocado, en palabras de DEL CAMPO VÁZQUEZ, R.<sup>61</sup>, “una apreciable litigiosidad, como se constata en el examen de los constantes pronunciamientos que los Tribunales Económico-Administrativos y Tribunales de Justicia vienen haciendo sobre esta materia”.

b.- Requisitos necesarios para poder ejercer la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias.

Los requisitos para poder ejercer la renuncia a la exención prevista en el artículo 20. Dos de la LIVA, se pueden calificar, como hace BANACLOCHE PALAO, C.<sup>62</sup>, en requisitos objetivos, subjetivos y formales.

- Requisitos objetivos.

Debe de tratarse de operaciones sujetas y exentas. No todas las ventas permiten la renuncia, por ejemplo, en la exención de los arrendamientos. Las operaciones no sujetas no admiten renuncia.

- Requisitos subjetivos.

Al transmitente se le exige la condición básica de que sea empresario o profesional con independencia del régimen de IVA al que esté sujeto y que actúe en el ejercicio de su actividad. Al otro sujeto que interviene, el adquirente, ha de ser sujeto pasivo del Impuesto actuando en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y que este tenga derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado en la adquisición.

- Requisitos formales.

El artículo 8 del Real Decreto 1041/1990 de 27 de julio del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), establece que la renuncia se comunique se comunique por el transmitente de forma fehaciente al adquirente con carácter previo o

---

<sup>61</sup> DEL CAMPO VÁZQUEZ, R., *Sobre la renuncia a las exenciones “inmobiliarias” en el IVA (En particular, el requisito de la comunicación fehaciente)*. Derecho y opinión, nº 6, 1998. Universidad de Córdoba.

<sup>62</sup> BANACLOCHE PALAO, C., *Algunas notas sobre la renuncia a las exenciones en el IVA*. Crónica Tributaria núm. 11/2004. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda.

simultáneo a la entrega de los bienes. Esta comunicación habrá de hacerse por cada operación y ha de estar justificada con una declaración suscrita por el adquirente donde conste que este es sujeto pasivo del IVA con derecho a deducción<sup>63</sup>.

Cabe destacar que en las operaciones inmobiliarias es el transmitente quien efectúa la renuncia. En este caso quien ejercita la opción es un sujeto distinto al obligado al pago de impuesto.

#### II.4.- Formas de ejercicio de las opciones tributarias.

El ejercicio de las opciones tributarias es un acto voluntario consistente en elegir la opción, entre las varias que nos ofrece una norma tributaria de forma tasada, en detrimento de la establecida en el régimen general<sup>64</sup>, entendiéndose que el optante desea acogerse a los efectos jurídicos de dicha opción.

Podemos decir que de una forma unánime tanto la doctrina<sup>65</sup> como la jurisprudencia<sup>66</sup> entienden que el acto de elección se puede calificar como una declaración de voluntad del destinatario. Por tanto, la elección de la opción es una declaración de voluntad, que en el caso de opciones colectivas<sup>67</sup>, como puede ser el caso de la declaración conjunta en el IRPF, todos y cada uno de estos destinatarios necesitará realizar esa declaración de voluntad, por lo que tendrá que haber tantas declaraciones de voluntad como destinatarios en la opción. Si alguno de estos no la ejercita se privará a los demás del efecto pretendido<sup>68</sup>. Otro caso en el que debe haber unanimidad en la voluntad de

---

<sup>63</sup> ALBA GIL, C., *Delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias*. Dickinson 2014. Recuperado de <https://app--vlex--com.ual.debiblio.com/#WW/vid/546512438>. Visitado junio 2021

<sup>64</sup> COMPAÑ PARODI, T. *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. pág. 175.

<sup>65</sup> Pueden consultarse: SIMÓN MATAIX, M., *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, pág. 127; ALMAGRO MARTÍN, C., *Opciones fiscales en el IRPF*, pág. 20 y MALVÁREZ PASCUAL, L.A., *“Las exigencias formales para el ejercicio de opciones fiscales. Estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad”*, pág. 29.

<sup>66</sup> STS 4733/2011 de 5 de julio, Fº.Dº. Cuarto, ... “Sin embargo, en los casos no previstos ha de mantenerse también esta misma solución, en principio, al ser la opción una declaración de voluntad que efectúa el interesado a la que debe estarse por razones de seguridad jurídica.”

<sup>67</sup> SIMÓN MATAIX, M., *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, pág. 134. Universidad Complutense de Madrid. 1999.

<sup>68</sup> Artículo 83.2 IRPF, ... “la opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen”

elegir la opción es en el IS, en el caso de que se opte por el régimen de consolidación fiscal, como establece el artículo 61.1 de la LIS ... “*se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las entidades que deban integrar el grupo fiscal*”.

Hecha la apreciación anterior y teniendo en cuenta que el acto de ejercitar las opciones tributarias es una declaración de voluntad, resulta preciso determinar los requisitos necesarios para exteriorizarla en cuanto a la normativa tributaria se refiere y la forma de trasladarlo a la Administración, o si es necesario, a los particulares<sup>69</sup>.

El primer obstáculo que nos encontramos al tratar de determinar los requisitos necesarios para exteriorizar la voluntad del ejercicio de las opciones tributarias es que, como ya hemos comentado varias veces en este trabajo, la única norma que regula esta materia con alcance general es el artículo 119.3 LGT. Aunque debemos tener en cuenta que este precepto lo que regula es el ejercicio de la rectificación de la opción y no el ejercicio de la misma.

#### II.4.1.- Ejercicio expreso.

Las formas de ejercicio expreso de una opción tributaria son las establecidas por la norma tributaria específica que dispone el cauce formal para que el optante manifieste su voluntad de someterse a un determinado régimen de los ofrecidos por la ley de forma alternativa al de aplicación general para el cumplir la obligación tributaria para la que se ha establecido la opción.

En este caso nos encontramos la mayoría de las opciones que hay dispuestas en nuestro ordenamiento. A todo esto debemos tener en cuenta que hay un gran número de opciones tributarias y que cada una tiene su particular forma de exteriorizar la voluntad del obligado tributario.

Además, en ocasiones la norma exige ciertos requisitos adicionales para la manifestación de esta voluntad del contribuyente de forma que, aparte de reflejar la

---

<sup>69</sup> COMPAÑ PARODI, T. *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. pág. 177.

opción expresamente, se pida justificación documental sobre algún presupuesto de la opción elegida.

Un ejemplo de esto lo tenemos la opción por la renuncia a la exención en el IVA en operaciones inmobiliarias, tema que ya hemos tratado en este trabajo, donde según el artículo 8.1 del RIVA ... *“en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado”*.

Centrándonos en la declaración de voluntad del optante, lo más normal es que para el ejercicio de la opción, además de exteriorizar la elección realizada, este deba comunicarla formalmente a la Administración tributaria<sup>70</sup>.

También debemos tener en cuenta que, como se ha dicho anteriormente, existe en nuestro ordenamiento una gran oferta de opciones tributarias puestas a disposición del contribuyente y esto hace que en la regulación específica de cada una de ellas la comunicación que se realice a la Administración tributaria podrá tener distinta trascendencia a la hora de considerar perfeccionado su ejercicio. De esta manera, a veces será considerado un mero deber formal que en caso de no realizarse no impedirá la plena efectividad de la opción. Un ejemplo lo tenemos en el IS, en la opción del régimen especial de consolidación fiscal al tener que comunicarlo a la Administración tributaria (artículo 47 de la LIS), aunque la opción se puede considerar ejercitada por la adopción de un acuerdo en este sentido por el Consejo de Administración u órgano equivalente de las entidades destinatarias de la opción (artículo 61 de la LIS)<sup>71</sup>.

---

<sup>70</sup> MALVÁREZ PASCUAL, L.A., *“Las exigencias formales para el ejercicio de opciones fiscales. Estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad”*, Revista Tributaria nº 88. págs. 29 y 30. 2010.

<sup>71</sup> COMPAÑ PARODI, T. *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. Págs. 181-182.

#### II.4.2.- Ejercicio tácito.

Frente al ejercicio de las opciones tributarias de forma expresa, también se contemplan por el ordenamiento jurídico otras formas de ejercerlas las cuales se califican como tácitas.

En este sentido MALVÁREZ PASCUAL, L.A., nos explica que “a veces la legislación contempla la posibilidad de que el obligado tributario elija entre dos o más opciones diferentes, pero no se establece el medio que éste debe utilizar para que dicha opción se considere válidamente ejercitada”<sup>72</sup>.

Estos casos no son diferentes en lo que se refiere a la previsión normativa de las opciones tributarias ejercitadas de modo expreso, podríamos decir que es común para los dos tipos de opciones que no se especifique en la norma tributaria como ha de ejercerse. Lo que si se diferencia es el propio modelo de autoliquidación que en el caso de las opciones expresas dispone de una casilla destinada específicamente para que el contribuyente manifieste la opción elegida. En el caso de las opciones de ejercicio tácito la elección únicamente se deducirá del proceso que se haya seguido en la autoliquidación a la hora de cuantificar el impuesto.

Además de los supuestos anteriores hay otras opciones en las que su regulación particular presume que una determinada conducta del contribuyente equivale a una declaración de voluntad expresa. En este caso son opciones para las que la propia normativa establece que el optante puede elegir su opción tanto de forma expresa como de forma tácita.

COMPañ PARODI, T.<sup>73</sup>, nos ofrece como ejemplo de esto la opción entre el método de estimación objetiva y el método de estimación directa en el IRPF donde establece el artículo 33.1 del Reglamento de ese Impuesto, tras señalar en su letra a) la forma expresa de renuncia al régimen voluntario, establece en la letra b):

---

<sup>72</sup> MALVÁREZ PASCUAL, L.A., “*Las exigencias formales para el ejercicio de opciones fiscales. Estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad*”, Revista Tributaria nº 88. pág. 33. 2010.

<sup>73</sup> COMPañ PARODI, T. *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. Pág. 121

*“También se entenderá efectuada la renuncia al método de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa.*

*En caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa”.*

Otro de este tipo de opciones, y a modo de ejemplo, es la opción entre régimen general o régimen especial simplificado del IVA, o la opción por el régimen especial de la agricultura ganadería y pesca del mismo Impuesto, recogidos en el artículo 33.2 RIVA<sup>74</sup>.

## II.5.- La modificación de la opción por medio del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

Una vez aclarados los aspectos más significativos de las opciones tributarias desde un punto de vista práctico, pasamos a estudiar lo relacionado con la Rectificación de Autoliquidaciones y la modificación de la opción por medio de este procedimiento, ya que es la forma normal de su ejercicio, habida cuenta de que el contribuyente solamente instará la modificación cuando le resulta más ventajoso económicamente, obteniendo bien un menor ingreso o una mayor devolución.

Nada impide, sin embargo, que se pueda instar su modificación por medio de una declaración complementaria, en aquellos casos en que además de la modificación de la opción se insten otros cambios en la autoliquidación presentada. Por ejemplo, cuando el contribuyente incluya mayores ingresos que los autoliquidados inicialmente, y la

---

<sup>74</sup> .... “Se entenderá también realizada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. Asimismo, en caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración-liquidación que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.”

disminución de cuota provocada por el cambio de opción sea inferior al aumento de la misma derivado del incremento de la base imponible.

#### II.5.1.- Antecedentes y concepto de autoliquidación.

La primera vez que se estableció la autoliquidación en el ordenamiento español fue en la Orden de 18 de febrero 1941, para la Contribución de usos y consumos. Más adelante también se aplicó al Impuesto sobre Sociedades (Órdenes de 13 de mayo y 17 de junio 1958), al Impuesto sobre las Rentas del capital (La Orden de 3 marzo de 1965), posteriormente al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, Impuesto General sobre la Renta de Personas Físicas e Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (Decretos 2/1970 y 638/1970) y por último se aplicó al ITPAJD y a la Contribución Territorial Urbana (Decreto 2169/1975)<sup>75</sup>.

Actualmente, una gran mayoría de los impuestos que tenemos en nuestro ordenamiento se gestionan por este sistema de autoliquidación, que se consolidó a partir de la modificación de la LGT de 1995<sup>76</sup>. Podemos destacar como algunos de los más importantes los siguientes:

- ✓ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 97 Ley 25/2006).
- ✓ Impuesto sobre Sociedades (art. 137 RDL 4/2004).
- ✓ Impuesto sobre la Renta de No Residentes (art. 38 RDL 5/2004).
- ✓ Impuesto sobre el Patrimonio (art. 36 Ley 19/1991).

El concepto de autoliquidación queda definido en el artículo 120.1 LGT de la siguiente manera:

---

<sup>75</sup> CASADO OLLERO, G; FÁCON Y TELLA, R; LOZANO SERRANO, C y SIMÓN ACOSTA, E. “*Cuestiones tributarias prácticas*”, Madrid, La Ley, 1989, pág. 294 y ss.

<sup>76</sup> PÉREZ ROYO, F. “*Derecho financiero y tributario. Parte general.*”, vigésimo segunda edición, Navarra, Civitas, 2012, págs. 277-278.

*“Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”*

Esta definición hecha en el mencionado artículo 120.1 LGT es cuestionada por varios autores ya que la consideran incorrecta o poco precisa. En este sentido, para CLAVIJO HERNANDEZ *“es aquel acto de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de liquidación, accesorio a la declaración tributaria, realizado en cumplimiento de un deber, y consistente en una manifestación de voluntad de que se tenga por la Administración tributaria en una determinada cuantía su obligación tributaria material, y de cumplirla en ese importe liquidado”*<sup>77</sup>

Cabe decir que esta definición de autoliquidación nos parece totalmente acertada.

## II.5.2.- La rectificación de autoliquidaciones.

El Derecho a la rectificación de autoliquidación está previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

*“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.”*

La rectificación de la autoliquidación se inicia a instancia del sujeto pasivo y tiene como finalidad corregir los errores o defectos en que se haya podido incurrir en la autoliquidación principal de manera que esta se adecúe al Derecho<sup>78</sup>.

Para CLAVIJO HERNÁNDEZ, este procedimiento tiene dos características:

---

<sup>77</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. *“La autoliquidación tributaria”* en “Estudios de Derecho y Hacienda”, Volumen II, Madrid, Ministerio de economía y hacienda, 1987, pág. 738.

<sup>78</sup> MARTÍN LÓPEZ, J. *“La rectificación de la autoliquidación”*, Madrid, Iustel, 2011, págs.. 37 y 38.

- ✓ Una es que se trata de un procedimiento de comprobación tributaria<sup>79</sup>, donde la Administración tributaria examina y comprueba que existe el perjuicio que alega el obligado tributario mediante la realización de una comprobación administrativa. Las potestades que tiene la Administración son para comprobar las circunstancias y procedencia de la rectificación, así como examinar la documentación presentada, y en caso de ser necesario también puede acudir a terceros para que aporten cualquier información relevante para el procedimiento. La Administración en este procedimiento no tiene total potestad ya que se somete a unos límites, pues no puede realizar ninguna liquidación nueva relacionada con el objeto de la rectificación, a no ser mediante un proceso posterior de comprobación o investigación. Otra cosa a tener en cuenta es que el sujeto pasivo no puede solicitar la rectificación si ya es objeto de un proceso de comprobación o investigación, pues el mismo procedimiento de rectificación de autoliquidaciones ya es un proceso de comprobación e investigación de la Administración.
- ✓ La otra es que se trata de un procedimiento que se inicia a instancia del obligado tributario. El sujeto pasivo puede instar a la Administración tributaria para que proceda a la corrección de su autoliquidación. Así queda establecido en el artículo 126 del RD 1065/2007 donde también se le reconoce al contribuyente su derecho a que se le reintegre el ingreso indebido o una mayor cuota de devolución.

Como hemos dicho anteriormente, la rectificación de autoliquidaciones es un procedimiento de comprobación tributaria que tiene como finalidad, según CLAVIJO HERNANDEZ, comprobar los extremos de la autoliquidación que ha presentado el sujeto pasivo y que puedan ser contrarios a los intereses de este.

También se puede entender este procedimiento como un procedimiento iniciado a instancia de la persona con interés legítimo para que se rectifique la autoliquidación y que deberá interponerlo frente el órgano competente de la Administración tributaria.

---

<sup>79</sup> CLAVIJO HERNANDEZ, F. “*La rectificación de las autoliquidaciones*”, Hacienda Canaria, número 22, 2008, págs. 42-45.

II.5.3.- La modificación de la opción por medio del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

Esta cuestión es importante para el trabajo que nos ocupa pues es la única posibilidad que tenemos de poder modificar una opción tributaria del artículo 119.3 LGT.

Sobre esto se ha pronunciado el TEAC en su resolución de 10 de octubre de 2020, RG 7341/2019 en Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio<sup>80</sup>.

La cuestión a resolver por el Tribunal es la de determinar si un contribuyente puede modificar válidamente una autoliquidación presentada previamente mediante la presentación de otra autoliquidación presentada con posterioridad en la que resulta un importe a ingresar menor motivado por un error en la primera, teniendo en cuenta que ambas se presentan en el periodo voluntario de pago, todo esto en base al artículo 119.3 de la Ley 58/2003 (LGT).

Partimos de que esta Ley no tiene previsto en ninguno de sus artículos la presentación de autoliquidaciones sustitutivas. Así con esto, el error que cometió el contribuyente cuando presentó la primera autoliquidación debía de haber sido corregido presentando una solicitud de rectificación de la misma, ya que en base al artículo 119.3 LGT, no cabe la aceptación de la sustitución de la primera autoliquidación por la segunda presentada dentro del plazo voluntario, pues el motivo de la presentación de la segunda autoliquidación no pretendía rectificar la opción ejercida con la primera ya que lo que se pretendía era la corrección de un error de la cantidad declarada en la base de las

---

<sup>80</sup>Criterio: El artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), no es de aplicación a las rectificaciones de autoliquidaciones que no consistan en un cambio de opción. Tales rectificaciones así como las que consistan en un cambio de opción del artículo 119.3 de la LGT se rigen por lo dispuesto en los artículos 120.3 y 122 de la misma norma.

No obstante, el hecho de que el cauce legal para la corrección de una autoliquidación sea la presentación de una solicitud de rectificación de dicha autoliquidación no impide que la Administración deba proceder, conforme a lo dispuesto en el artículo 115.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre ("El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter"), a la debida recalificación de la autoliquidación presentada en su lugar como una solicitud de rectificación de autoliquidación sobre la base del error cometido; solicitud de rectificación, por ello, que si la autoliquidación presentada en segundo lugar lo hubiera sido en plazo, habría que entender presentada dentro del periodo reglamentario de declaración, con la trascendencia que esto último supone, a la vista del artículo 119.3 LGT, en los supuestos en que lo que se estuviera solicitando fuera la rectificación de una opción, puesto que el empleo del cauce inadecuado por parte del obligado tributario (autoliquidación en lugar de solicitud de rectificación de la autoliquidación) no impide considerar solicitada la rectificación de la opción dentro del plazo reglamentario.

retenciones. Incluso en el caso de que lo que se pretendiera corregir fuera la modificación de una opción, el procedimiento sería mediante la solicitud de rectificación de autoliquidaciones y no presentando una nueva autoliquidación<sup>81</sup>.

No obstante, aunque el cauce legal para corregir las autoliquidaciones sea presentado la correspondiente solicitud de rectificación de autoliquidaciones, este hecho no impide que la Administración, en base a lo dispuesto en el artículo 115.2 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), -“*El error o la ausencia de la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter*”- deba proceder a la recalificación de la autoliquidación presentada en lugar de la anterior como si se tratase de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones en base al error que se cometió, y si la segunda autoliquidación presentada hubiera sido en el plazo voluntario de presentación, hay que entender en ese caso que se ha presentado dentro del plazo reglamentario de declaración, con las consecuencias que esto supone en lo que se refiere al artículo 119.3 LGT. En el supuesto de que lo que se solicitara fuera la rectificación de una opción y teniendo en cuenta que se emplea un cauce inadecuado por parte del contribuyente, al utilizar la autoliquidación en lugar de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, esto no impide que se considere solicitada dentro del plazo reglamentario la rectificación de la opción<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. Fiscal Impuestos. 2021. *El empleo del cauce inadecuado - autoliquidación en lugar de solicitud de rectificación de la autoliquidación- no impide considerar solicitada la rectificación de la opción dentro del plazo reglamentario*. <https://www.fiscal-impuestos.com/empleo-cauce-inadecuado-autoliquidacion-en-lugar-solicitud-rectificacion-no-impide-opcion-dentro-plazo-reglamentario-LGT-preve-presentacion-sustitutivas-obstaculo-deduzca-verdadero-caracter.html>. Visitado junio 2021.

<sup>82</sup> CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. Fiscal Impuestos. 2021. *El empleo del cauce inadecuado - autoliquidación en lugar de solicitud de rectificación de la autoliquidación- no impide considerar solicitada la rectificación de la opción dentro del plazo reglamentario*. Recuperado de <https://www.fiscal-impuestos.com/empleo-cauce-inadecuado-autoliquidacion-en-lugar-solicitud-rectificacion-no-impide-opcion-dentro-plazo-reglamentario-LGT-preve-presentacion-sustitutivas-obstaculo-deduzca-verdadero-caracter.html>. Visitado junio 2021

### III.- CONCLUSIONES

PRIMERA. No existe un concepto legal ni jurisprudencial de opción tributaria y su regulación es escasa, si bien su régimen jurídico se ha desarrollado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales. Muchas han sido las resoluciones que han ido sentando criterio y fijando opinión al respecto de la aplicación práctica del artículo 119.3 de la LGT.

También son escasos los intentos doctrinales de elaboración de un concepto de opción. Puede tener utilidad para la elaboración de un concepto la definición que proponemos:

Ante la ausencia de definición legal del concepto de “opción tributaria”, ha sido entendimiento común de la doctrina que **nos encontramos ante un derecho de opción cuando la aplicación de un presupuesto de hecho normativo al presupuesto de hecho real no conduce necesariamente a una consecuencia jurídica, sino a una opción o elección por parte del obligado tributario de la consecuencia jurídica aplicable de entre las posibles, acudiéndose con frecuencia al concepto civil de obligaciones alternativas para explicar el concepto de opciones tributarias** (Ana María Juan Lozano: “De nuevo sobre las opciones tributarias: Los límites del artículo 119.3 LGT y el principio de capacidad económica; aspectos pendientes en la jurisprudencia”, Elderecho.com, 6 de noviembre de 2017, citando a A. Cayón Galiardo: “Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente”, Técnica Tributaria, n.º 85, 2009, págs. 9 y ss.). Es decir, **nos encontraríamos ante una opción cuando el contribuyente, manifestando expresamente su voluntad, puede elegir distintas consecuencias jurídicas**

SEGUNDA. Respecto a la distinción de la opción de figuras afines, la necesidad de que la opción tributaria del artículo 119.3, esté recogida expresamente en una norma la distingue de lo que en la doctrina se denomina economía de opción.

Respecto a la necesidad de que en la normativa concreta donde se regule aparezca determinado expresamente de que se trata de una “opción”, vemos que la simple

utilización del término “*podrá*” permite que por vía interpretativa se concluya que estamos ante una opción del artículo 119.3 LGT.

El escaso tratamiento tanto doctrinal como jurisprudencial que tiene el tema, hace que en la mayoría de ocasiones la jurisprudencia tenga que pronunciarse caso por caso, para determinar si nos encontramos ante una opción o ante otra figura afín. Nos encontramos a veces con jurisprudencia contradictoria, pues no hay uniformidad conceptual.

TERCERA. La regla general es la imposibilidad de modificar la autoliquidación presentada fuera del plazo voluntario de declaración, ya que el contribuyente eligió entre las opciones que tenía disponibles, bien sea de forma expresa o de forma tácita, en la que expresó su voluntad de optar por una u otra de las alternativas que la norma le permite en el momento de la presentación de la autoliquidación. Además de lo anterior, debemos señalar la imposibilidad que se plantea de no poder modificar la opción si el contribuyente se encuentra en un procedimiento de comprobación o inspección.

Es una cuestión controvertida la posibilidad de ejercitar la opción cuando no se presenta la autoliquidación en plazo, ya que no se modifica opción alguna previamente ejercida. En la mayoría de los casos se pierde el derecho de opción, aunque en otros como sucede en la declaración del IRPF, si hay un requerimiento por parte de la Administración tributaria al contribuyente para que presente dicha declaración, la normativa contempla un plazo de diez días para que este elija si desea optar por la tributación individual o la conjunta.

En ciertos casos los tribunales han flexibilizado la aplicación práctica de este artículo, permitiendo su modificación una vez transcurrido el plazo voluntario de presentación, como sucede en la opción por la prorrata especial en el IVA.

CUARTA. Respecto a la forma de ejercicio, importante también es si para el ejercicio de las opciones es necesario marcar la correspondiente casilla en la autodeclaración. Esto se puede presumir para las autodeclaraciones que dispongan de la correspondiente casilla y así esté regulado, aunque esto no es una condición indispensable, y además, nuestro ordenamiento jurídico contempla otras formas de ejercer las opciones que podemos calificar como tácitas.

QUINTA. El procedimiento usual de aplicación para modificar las opciones tributarias es el de rectificación de autoliquidaciones, si bien no se descarta la posibilidad de hacerlo por medio de una declaración complementaria.

SEXTA. En un futuro, apuntando a próximas reformas tributarias, se debería incluir alguna disposición referida a la aplicación de las opciones tributarias, al menos desde la generalidad a su aplicación práctica en los principales supuestos tributarios.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALBA GIL, C., *Delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias*. Dickinson 2014. Recuperado de <https://app--vlex--com.ual.debiblio.com/#WW/vid/546512438> Visitado junio 2021
- ALMAGRO MARTÍN, C., *Opciones fiscales en el IRPF*. Editorial Comares. Granada. 2005.
- ALMUDÍ CID, J.M., *Tributación en el IRPF de las Ganancias Patrimoniales y las Rentas del Capital Mobiliario total o parcialmente insatisfechas: replanteamiento a la luz del principio de capacidad económica*. FiscalBlog. Recuperado de <http://fiscalblog.es/?p=6799> Visitado junio 2021.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Planificación fiscal y economía de opción*. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 6/2006. Editorial Aranzadi SAU. Cizur Menor. 2006.
- APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ GARCÍA, S., *La Justicia en el diseño y aplicación de los tributos, XLIX Semana de estudios de Derecho Financiero*, Fundación para la promoción de los estudios financieros. 2005. Madrid.
- BANACLOCHE PALAO, C., *Algunas notas sobre la renuncia a las exenciones en el IVA*. Crónica Tributaria núm. 11/2004. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda.
- BIAGORRI SEVILLA, A, *El sistema tributario español: su justificación y evolución normativa*, Universidad de La Rioja, 2018.
- CASADO OLLERO, G; FÁCON Y TELLA, R; LOZANO SERRANO, C y SIMÓN ACOSTA, E. “*Cuestiones tributarias prácticas*”, Madrid, La Ley, 1989.
- CAYÓN GALIARDO, A. *Los efectos del incumplimiento de las condiciones y requisitos exigibles para el ejercicio de derechos y opciones por parte del contribuyente*, Técnica Tributaria, nº 85, 2009.
- CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. Fiscal Impuestos. 2021. *El empleo del cauce inadecuado -autoliquidación en lugar de solicitud de rectificación de la autoliquidación- no impide considerar solicitada la rectificación de la opción dentro del plazo*

*reglamentario*. Recuperado de <https://www.fiscal-impuestos.com/empleo-cauce-inadecuado-autoliquidacion-en-lugar-solicitud-rectificacion-no-impide-opcion-dentro-plazo-reglamentario-LGT-preve-presentacion-sustitutivas-obstaculo-deduzca-verdadero-caracter.html>. Visitado junio 2021

-CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “*La autoliquidación tributaria*” en “*Estudios de Derecho y Hacienda*”, Volumen II, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987.

-CLAVIJO HERNANDEZ, F. “*La rectificación de las autoliquidaciones*”, Hacienda Canaria, número 22, 2008.

-COMPAÑ PARODI, T. *Las opciones tributarias en el ordenamiento español*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.

-CUESTA DOMÍNGUEZ, J., *A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento del empleo de la disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Revista Aranzadi Doctrinal núm. 2/2010. Editorial Aranzadi SAU.

-DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar: “*La deducción “a forfait” por gastos personales en el IRPF*”. Civitas. Revista española de derecho financiero. Nº 33, 1982.

-DEL CAMPO VÁZQUEZ, R., *Sobre la renuncia a las exenciones “inmobiliarias” en el IVA (En particular, el requisito de la comunicación fehaciente)*. Derecho y opinión, nº 6, 1998. Universidad de Córdoba.

-ESPUNY ARAZURY, M. *Compensación de bases imponibles negativas*. Diari de Tarragona. 03/03/2021. Recuperado de <https://www.diaridetarragona.com/economia/Compensacion-de-bases-imponibles-negativas-20210301-0039.html> Visitado junio 2021.

-GALINDO MORELL, P, *Las modificaciones de la Ley General Tributaria*, Fundación Gobierno Local, 2016.

-GÓMEZ JIMÉNEZ, C., *Opciones y rectificación: ¿contradicción o integración de los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley General Tributaria?* Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera 225, julio 2009.

-JUAN LOZANO, A.M., *Opciones tributarias y derechos de defensa: cuestiones prácticas. (Problemas de interpretación del artículo 119.3 LGT)*, Lefebvre, 2018.

- La prorrata especial (arts. 103 y 106 LIVA). CISS Fiscal. Wolters Kluwer. Junio 2021. Recuperado de <https://cissfiscal--ciss--es.ual.debiblio.com/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1C TEAAkMDCzMjQ7Wy1KLizPw827DM9NS8klS1zGLHgoKi LLUFFsjAyNDA3MD YyNjQ1MAreVn9DgAAAA=WKE>. Visitado junio 2021.
- LABATUT SERER, G., A vueltas con la compensación de Bases Imponibles negativas en el Impuesto sobre sociedades, ¿derecho u opción?, AECE, febrero 2021, recuperado de [https://www.aece.es/noticias/nota-segun-la-audiencia-nacional-la-compensacion-de-bases-imponibles-negativas-es-un-derecho-y-no-una-opcion-tal-y-como-sostiene-el-teac\\_1844](https://www.aece.es/noticias/nota-segun-la-audiencia-nacional-la-compensacion-de-bases-imponibles-negativas-es-un-derecho-y-no-una-opcion-tal-y-como-sostiene-el-teac_1844). Visitado junio 2021.
- LALANNE GUILLERMO A. *Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario*. Revista del Instituto Peruano de derecho tributario. Revista 44, abril 2006.
- LEOPOLDO PONS. 08/03/2021. *La Sentencia de la Audiencia Nacional que rompe con los criterios de compensación de bases imponibles negativas establecidos por el TEAC*. Recuperado de <https://www.leopoldopons.com/cambio-criterios-compensacion-bases-imponibles-negativas/> Visitado junio 2021.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A., “*Las exigencias formales para el ejercicio de opciones fiscales. Estudio de su régimen jurídico a la luz del principio de proporcionalidad*”. Revista técnica tributaria. Nº 88, 2010.
- MARTÍN LÓPEZ, J. “*La rectificación de la autoliquidación*”, Madrid, Iustel, 2011.
- MENÉNDEZ MORENO, A. *La interpretación de los artículos 119.3 y 120.3 de la Ley General Tributaria*. Revista Quincena Fiscal núm. 9/2021. Editorial Aranzadi. Cizur Menor 2021.
- MESA, L., 12-07-2018. *Impuesto sobre sociedades: compensación de Bases Imponibles Negativas*. Recuperado de <https://www.ruizballesteros.es/impuesto-sobre-sociedades-compensacion-de-bases-imponibles-negativas-bins/> Visitado junio 2021.
- Normas generales de la libertad de amortización (art. 12 LIS)*. Ref. CISS 34928/2008. CISS Fiscal. Wolters Kluwer. Recuperado de [https://cissfiscal--ciss--es.ual.debiblio.com/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAE2OTU\\_DMAYGf81yqYTSdKPikAOIFySEEBTubuK1EVISEres\\_Ho8ugOWHtny1\\_t-zZjWDs-](https://cissfiscal--ciss--es.ual.debiblio.com/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAE2OTU_DMAYGf81yqYTSdKPikAOIFySEEBTubuK1EVISEres_Ho8ugOWHtny1_t-zZjWDs-)

kvesxEdjCYgGnmMj9gHG7WcpjFQoTg8GJoshriGE96S7NKAj6rEspd7W5UDIVo5g9cxBgaAbfRqPVpXYLdtDrUsRkMTWrloIigX9FfIOLPMbvZ1jcAORiaCBtKs5a3XaS o5S3dwclFkyZF\_SHGzAQitEN4xND235GSGZ8gQH1Y3DGxRvI01m4fD9NKS5otZKqlLXcq0op4cMnG3z7O7oK5vfAVjP4\_93tbTMTsXRPYZsJ4zm3QPgAHO9mv4FN PsswFgBAAA=WKE Visitado junio 2021.

-PÉREZ ARRAIZ, J.: *El fraude de ley en el derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

-PÉREZ ROYO, F. “*Derecho financiero y tributario. Parte general.*”, vigésimo segunda edición, Navarra, Civitas, 2012.

-PONT CLEMENTE, J.F. *La simulación en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2006.

-SALAS BERNALTE, F., *Las motivaciones fiscales en los negocios jurídicos: Legalidad tributaria y control de la causa negocial*. VII premio de artículos jurídicos “García Goyena”. UNED – Edición 2007-2008.

-SÁNCHEZ GIL, N., *Compensación de bases imponibles negativas y presentación extemporánea de autoliquidaciones*, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 50-2018.

-SIMÓN MATAIX, M., *La opción por la tributación conjunta en la ley 40/1998 de 9 de diciembre del IRPF*. Impuestos, 1999, Ref. D-50, tomo 1, Editorial La Ley.

-SIMÓN MATAIX, M., *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Universidad Complutense de Madrid. 1999.