



2 2010

ΑΛΕΤΗΙΩ
CUADERNOS CRÍTICOS DEL DERECHO



ISSN 1887-0929

lib
ere



αΛεθηια
CUADERNOS CRÍTICOS DEL DERECHO

Comité Científico

SOSA WAGNER, FRANCISCO	GONZÁLEZ ALONSO, BENJAMÍN
SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, JESÚS	GUILLÉN LÓPEZ, ENRIQUE
SAIZ DE MARCO, ISIDRO	GALÁN JUÁREZ, MERCEDES
RODRÍGUEZ SEGADO, LUIS MIGUEL	ESPEJO GONZÁLEZ, MIGUEL ÁNGEL
REQUENA LÓPEZ, TOMÁS	CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE
PALMA LÓPEZ, CRISTINA	CAMY ESCOBAR, JESÚS
MOREU SERRANO, GERARDO	CAIADO AMARAL, RAFAEL
MORENO MOLINA, JOSÉ ANTONIO	BORBÓN Y CRUZ, MILAGROS
MARTÍN MORENO JOSÉ LUIS	BELADÍEZ ROJO, MARGARITA
MARTÍN CRISTÓBAL, JOSÉ	ALMANSA MORENO-BARREDA, JAVIER
SECRETARIO:	SECRETARIA ADJUNTA:
RODRÍGUEZ SEGADO, LUIS MIGUEL	PARERA CARRETERO, SOLEDAD

[Ver sumarios y archivos a texto completo desde 2006](#)



SUMARIO

DOCTRINA

Págs.

1-35 [Bases competenciales en materia de investigación biomédica: del extravío al redescubrimiento del artículo 149.1.1.ª CE y de la dignidad de la persona como claves habilitantes de la regulación homogénea de la genética humana](#)

Jesús Bobo Ruiz

36-50 La opción fiscal y las reducciones del artículo 20 de la Ley 29/1987

Victor Caro Robles

51-71 [Las reglas de adecuación de la sanción en la parte especial del Código Penal Cubano](#)

Aymara Jarrosay Veranes

72-85 [Derecho Penal del enemigo. ¿Solución o caos?](#)

Marien Piorno Garcell

JURISPRUDENCIA

Págs.

86-134 [Cuando el delito fiscal viaja a bordo de un caleidoscopio: vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva y a la legalidad penal por subsunción irrazonable de la conducta en el tipo penal \(STC 57/2010, de 4 de octubre\)](#)

José Luis Martín Moreno

135-146 [Indemnización por incumplimiento de contrato relativo a la publicación de un reportaje fotográfico de desnudos \(STS de 5 de octubre de 2010\)](#)

Cristina Español Fuensanta

147-159 [Consideración de la “regularización voluntaria tácita” como una contradicción conceptual, incompatible con el régimen de recargo con exclusión de sanciones del artículo 61.3 de la anterior LGT \(STS de 27 de septiembre de 2010\)](#)

José Luis Martín Moreno

160-169 [Prescripción de la acción responsabilidad extracontractual ejercitada por el actor frente a su esposa al descubrir que un hijo inscrito como matrimonial no era suyo. Resulta inaplicable al caso la jurisprudencia sobre daños continuados o de producción sucesiva e ininterrumpida \(STS 445/2010, de 14 de julio\)](#)

Cristina Español Fuensanta

**La opción fiscal y las reducciones
del artículo 20 de la Ley 29/1987**

RESUMEN: El artículo discute si las deducciones fiscales establecidas por el artículo 20 de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones constituyen opciones fiscales o, por el contrario, economías de opción. Concluye que esas deducciones no encajan con las características generales requeridas por la jurisprudencia y la doctrina para las opciones fiscales. Al mismo tiempo se expone que las consecuencias formales derivadas del concepto de opción fiscal, bajo ciertas circunstancias, resultan atemperadas por la jurisprudencia.

ABSTRACT: The article discusses whether the deductions established in the tax base by article 20 of the Ley 29/1987 (Spanish Inheritance and Donations Tax Act) are tax options or tax saving economic options. The author concludes that those deductions do not fit in the general characteristics required by jurisprudence and academics for the tax option concept. The paper also shows that jurisprudence, in certain circumstances, lightens the formal consequences resulting from the tax options concept.

PALABRAS CLAVE: Opciones fiscales. Economías de opción. Deducciones en la base imponible.

KEY WORDS: Tax options. Tax saving economic options. Deductions in the tax base.

CDU: 342. Derecho Tributario. Derecho Público

LA OPCIÓN FISCAL Y LAS REDUCCIONES DEL ART. 20 DE LA LEY 29/1987

Victor Caro Robles



Ante las dudas que se plantearon por parte de compañeros de la Administración Tributaria acerca de la posibilidad de entender que la aplicación o no de la reducción prevista en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (I.S. y D., en adelante), a la empresa familiar y la vivienda habitual es una opción fiscal con las consiguientes consecuencias, me planteé hacer una pequeña reflexión al respecto a la luz de la

doctrina y la Jurisprudencia.

Entiendo que se debería comenzar por exponer un concepto dogmático sobre la opción fiscal y sus consecuencias, ya que la Ley General Tributaria no recoge un concepto al respecto, para comprobar si puede ser trasladable dicho concepto a la aplicación o no por parte del sujeto pasivo de una reducción en la base imponible a la que tiene derecho, como son los supuestos del art. 20.2.c de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- En caso de entender que sí es una opción fiscal sería de aplicación el art. 119.3 de la Ley 58/2003, con lo que solo podría solicitarse las reducciones del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el plazo reglamentario de declaración.
- Si consideramos que no es una opción fiscal a las que se refiere ese art. 119.3 mencionado, podrían solicitarse además en fase de alegaciones u otro momento posterior.

Una categoría que antecede a la opción fiscal es las llamadas economías de opción. Este es un término acuñado por la doctrina y se puede postular, entiendo sin rubor, que las opciones fiscales no son más que una modalidad de las economías de opción. Éstas ya las definió Larraz López en los años cincuenta como la posibilidad dejada al particular para optar por la forma jurídica menos gravosa. Nuestro Tribunal Constitucional define las economías de opción en su Sentencia núm. 46/2000, de 17 de febrero de 2000, Fundamento Jurídico 6º como “La posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras”.

Sánchez Galiana¹ partiendo de la doctrina francesa define la opción fiscal como “el derecho concedido por la ley fiscal al contribuyente, colocado en una situación jurídica determinada en relación al impuesto, de ejercer libremente una opción que le compromete y se impone a la Administración”.

Por otro lado, Báez Moreno² considera más acertada la definición de origen germánico que la de origen francés, por cuanto hace alusión de forma expresa a la estructura de la norma tributaria. Incidiendo en la definición de origen alemán señala BIRK que “puede hablarse de un derecho de opción impositivo cuando la subsunción del hecho imponible real bajo el hecho imponible previsto en la norma impositiva no conduce de forma necesaria a una determinada consecuencia jurídica, sino más bien a una opción del obligado tributario de la consecuencia jurídica aplicable de entre las posibles”.

Podemos distinguir, por tanto, entre “economías de opción” y “opciones fiscales”. Las primeras vendrían a identificarse con aquellas situaciones en las que el contribuyente se coloca a propósito en una posición jurídica que goza de un tratamiento fiscal más ventajoso que otra, ofreciendo ambas un resultado equivalente al querido por dicho contribuyente. Por ejemplo, el ejercicio de una actividad a título individual o a través de una sociedad. En la opción fiscal sin embargo el contribuyente ya se encontraría en una determinada posición jurídica y es en ese momento cuando el ordenamiento tributario el que le ofrece distintas posibilidades con resultados económicos (fiscales) diversos, por ejemplo, tributar de forma conjunta o individual en el I.R.P.F³.

Llegados a este punto es cuando surge la cuestión que centra este trabajo: ¿Recoge opciones fiscales el art. 20 de la Ley 29/1987?.

Dicho artículo establece una serie de reducciones en la base imponible para obtener la liquidable. Lo hace en los siguientes términos: “...se aplicarán las siguientes reducciones: a) la que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes: GRUPO I ...”; “... Se aplicará, además (...) a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos...”; “b) Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción (...) beneficiarios de seguros sobre la vida...”; “c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa (...) estuviese incluido el valor de una empresa individual (...) para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible ...”; c) in fine ... integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CC.AA., se aplicará, asimismo, una reducción del 95%, con los mismos requisitos de permanencia... También en las reducciones aplicables inter vivos el tenor literal del precepto establece “se aplicará”.

Se trata de una técnica desgravatoria usada por el legislador en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de forma que de las distintas técnicas posibles (bonificaciones en cuota, exenciones en sentidos estricto, deducciones...) fue la de la reducción en la base imponible para obtener la liquidable la que primó en la confección de este impuesto en la Ley de 1987.

¹ RUFÍAN LIZANA, D.M., CALATRAVA ESCOBAR, M.J. y SÁNCHEZ GALIANA, J.A., “Las opciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *La Ley*, núm. 975, 1984, pág. 2.

² BÁEZ MORENO, A., *Revista Chilena de Derecho*, Vol. 29 n° 1 pp35-45, 2002.

³ ALMAGRO MARTÍN, C., *Opciones Fiscales en el I.R.P.F.*, Editorial Comares, 2005.

Todos los beneficios que se han ido añadiendo al mencionado artículo a lo largo de la vigencia del texto normativo, han seguido adoptando dicha técnica desgravatoria, es decir, la reducción en la base imponible para obtener la liquidable. Esto ha hecho que se recojan beneficios fiscales de lo más variado, no obstante con un trasfondo que les da cierta homogeneidad, y es que van referidos en su casi totalidad a sujetos unidos por vínculos familiares, derivado sin duda del carácter subjetivo del impuesto.

Que sea acertada o no dicha técnica desgravatoria, no es el objeto del presente trabajo, pero sí podemos puntualizar aunque sea brevemente que el establecer reducciones en la base imponible para obtener la liquidable cuando se trata de impuestos progresivos tiene una consecuencia que ya algunos autores han apuntado: la minoración de la progresividad. Como recuerda Arrieta⁴ además de la confusión que producen los conceptos de base imponible y base liquidable, el freno a la progresividad del tributo sirve de alegación para los que abogan por un sistema de estructuración del tributo en que la base imponible esté depurada de todo tipo de reducciones. No obstante, el legislador es el que ha querido establecer dichas reducciones en la base a la hora de regular los beneficios previstos para el impuesto.

Una vez hecho este breve inciso y volviendo al tema que nos interesa, ya hemos señalado anteriormente que existe una gran variedad de reducciones en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Pero, ¿obedecen a una naturaleza distinta cada una de ellas?. Es decir, ¿se aplican algunas de ellas automáticamente mientras que otras deben ser rogadas o bien, se trata en algunos casos de opciones fiscales?.

Entendemos que no puede predicarse una naturaleza diversa para cada una de las reducciones del art. 20 de la Ley 29/1987, en el sentido de considerar a algunas de aplicación automática, a otras de opciones fiscales y a las menos beneficios rogados. Con ello se estaría haciendo una distinción que la propia Ley a la hora de regularlas no hace, utilizando, como luego se expone, el término “se aplicará”.

Sí podría predicarse, en cambio, que aunque la técnica empleada sea uniforme para todas los beneficios del art. 20, - reducciones en base -, éstas sí tienen carácter diverso.

Así, algunas de esas reducciones del art. 20, participan de un carácter exclusivamente subjetivo (parentesco o minusvalía) mientras que otras tienen un carácter subjetivo-objetivo, dado que es necesario para tener derecho a disfrutar de ellas, por un lado, un determinado parentesco con el causante y, por otro, que vaya referido a unos bienes determinados (empresa individual, vivienda habitual o bienes del Patrimonio Histórico o seguros sobre la vida).

Además, la norma analizada añade otro requisito adicional, que sería una permanencia obligatoria durante unos años en el patrimonio del que adquiere el bien. Dicha exigencia de permanencia tiene su origen en la Comisión Europea, que recomendó a los Estados miembros de la Unión allá por 1994, que en aras de garantizar la supervivencia de la empresa, se diera un trato fiscal adecuado a las sucesiones y a las donaciones, concretando a través de qué medidas de carácter fiscal se tenían que conseguir dichos objetivos marcados de pervivencia de las empresas, como medio para llegar al pleno empleo y el desarrollo; entre cuyas exigencias estaba la permanencia en el funcionamiento de las mismas por un período posterior a su adquisición.

⁴ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw Hill, Madrid, 1999.

La existencia de ese requisito de permanencia no les dota de carácter rogado, no es más que eso, un requisito más que cumplir y que se difiere en el tiempo. Tampoco le atribuye la naturaleza de opción fiscal. La reducción ya existe como un derecho para el sujeto pasivo, siendo éste al que le incumbe la prueba para su aplicación y obtener el correspondiente beneficio fiscal. La norma no ha regulado aquella como una opción fiscal.

Puede ocurrir, y en efecto ha ocurrido, que en un principio el interesado se aplique la reducción y, posteriormente, no espere los diez o cinco años que exige la normativa y, por circunstancias sobrevenidas, decida transmitir el bien sobre el que pesa la obligación de permanencia. En este supuesto, es la propia norma la que establece las consecuencias de ese incumplimiento del requisito de permanencia, debiéndose pagar la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar más los intereses de demora.

En cualquier caso, todas las reducciones deben ser acreditadas por los interesados. No cabe predicar una aplicación automática de las reducciones respecto de alguna de ellas por el hecho de que deban reunir menos requisitos para su aplicación. Así, si no se acredita el parentesco o el grado de minusvalía, será necesario en estos casos el requerimiento al interesado para que aporte la documentación correspondiente, y será el interesado el que, en atención a ese requerimiento, solicite que se aplique tal parentesco o tal otro, o un determinado grado de minusvalía, sin que en este caso tampoco pudiéramos hablar de opción ni de carácter rogado. Se trata simplemente de la acreditación de un beneficio fiscal que, como dice la norma “SE APLICARÁ” si se reúnen los requisitos legales establecidos.

En contraposición, las opciones fiscales vienen marcadas claramente por la Ley. En relación directa con las reducciones en el I.S. y D., la Ley 19/2010, de 7 de junio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Cataluña sí regula opciones fiscales. El art. 2⁵ de la mencionada Ley prevé una opción fiscal en el párrafo segundo. En concreto, apunta que las reducciones por parentesco que se establecen en dicho artículo se reducirán a la mitad en caso de que el contribuyente opte por otra serie de reducciones, en concreto: Reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica; Reducción por la adquisición de participaciones en entidades; Reducción por la adquisición de participaciones en entidades por

⁵ Artículo 2. Reducción por parentesco: 1. En las adquisiciones por causa de muerte, se aplica la reducción que corresponda, entre las siguientes, en razón del grado de parentesco entre el adquirente y el causante:

a) Grupo I (adquisiciones por descendientes menores de veintiún años): 275.000 euros, más 33.000 euros por cada año de menos de veintiuno que tenga el causahabiente, hasta un límite de 539.000 euros.

b) Grupo II (adquisiciones por descendientes de veintiún años o más, cónyuges y ascendientes): -Cónyuge: 500.000 euros. -Hijo: 275.000 euros. -Resto de descendientes: 150.000 euros. -Ascendientes: 100.000 euros.

c) Grupo III (adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y por ascendientes y descendientes por afinidad): 50.000 euros.

d) Grupo IV (adquisiciones por colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y por extraños): no se aplica ninguna reducción por razón de parentesco.

2. Los importes que establece el apartado 1 se reducen a la mitad en caso de que el contribuyente opte, en los términos del artículo 31, por aplicar cualquiera de las siguientes reducciones y exenciones:

a) Las reducciones establecidas en las secciones tercera a décima, salvo la reducción por vivienda habitual, que establece la sección sexta, reducción que es aplicable en todos los casos.

b) Las exenciones y reducciones reguladas por la Ley del Estado 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

c) Cualquier otra reducción de la base imponible o exención que requiera que el contribuyente la solicite y que dependa de la concurrencia de determinados requisitos cuyo cumplimiento corresponda exclusivamente a la voluntad del contribuyente.

parte de personas con vínculos laborales o profesionales; Reducción por la adquisición de determinadas fincas rústicas de dedicación forestal; Reducción por la adquisición de bienes del causante utilizados en la explotación agraria del causahabiente; Reducción por la adquisición de bienes del patrimonio cultural y Reducción por la adquisición de bienes del patrimonio natural.

También el art. 30⁶ de la mencionada Ley catalana establece otra opción fiscal, así, en el párrafo tercero, para el caso de que se opte por las reducciones señaladas anteriormente, se reduciría a la mitad la reducción adicional que establece.

Es en la sección 13 del texto autonómico señalado, donde se recoge cómo han de llevarse a cabo las mencionadas opciones, así el art. 31. establece que la opción a que se refieren los artículos 2.2 y 30.3 debe ejercerse en el momento de presentar la autoliquidación del impuesto. Si, durante el plazo voluntario de presentación de la autoliquidación, el contribuyente manifiesta distintas opciones, se entiende válida la opción manifestada en último lugar. Añadiendo que el derecho de opción a que se refieren los artículos 2.2 y 30.3 no se rehabilita si, a consecuencia de la comprobación administrativa, se constata que no pueden aplicarse una o más de una de las reducciones o exenciones que especifica el artículo 2.2, y tampoco se rehabilita si se incumplen las reglas de mantenimiento a las que queda condicionado el disfrute definitivo de las reducciones o exenciones mencionadas.

Por otro lado, podemos ver en la normativa tributaria numerosas opciones fiscales, sin ánimo de ser exhaustivo:

- art. 83 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece “Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo (...)”
- art. 30 de la Ley 35/2006, ya mencionada, establece “La modalidad simplificada (...) salvo que renuncie a su aplicación (...)”
- art. 31 de la mencionada Ley, dispone en relación a la estimación objetiva “(...) salvo que renuncien a su aplicación (...)”
- art. 38 de la Ley anterior dispone “podrán excluirse del gravamen las ganancias obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente (...)”
- art. 109 del R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dispone “los elementos nuevos del inmovilizado material (...) podrán ser amortizados libremente (...)”
- art. 46 del R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de no Residentes reza “1. El contribuyente por este impuesto (...), podrá optar por tributar en calidad de contribuyente (...)”

⁶ Artículo 30. Régimen de aplicación. 1. En las adquisiciones por causa de muerte, los contribuyentes de los grupos I y II definidos en el artículo 2, tras aplicar las reducciones a que tengan derecho, pueden reducir en un 50% el exceso de base imponible, con los siguientes importes máximos de reducción: a) Grupo I: 125.000 euros. b) Grupo II: -Cónyuge: 150.000 euros. -Hijo: 125.000 euros. -Resto de descendientes: 50.000 euros. -Ascendientes: 25.000 euros.

2. La reducción adicional establecida en la presente sección no es de aplicación a las adquisiciones por causa de muerte que correspondan a los contribuyentes de los grupos III y IV definidos en el artículo 2.

3. El porcentaje de reducción y los importes máximos establecidos en el apartado 1 se reducen a la mitad en caso de que el contribuyente opte, en los términos del artículo 31, por aplicar cualquiera de las reducciones y exenciones que especifica el artículo 2.2.

- art. 20.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone “Las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo (...)”
- art. 116.Uno de la Ley 37/1992, mencionada, establece “Los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo (...)”

Además también se recogen en la legislación española una serie de beneficios fiscales, que no pueden considerarse opciones fiscales en sentido estricto, pero que sí tienen carácter rogado⁷, como por ejemplo:

- art. 73.1 del R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dispone que “Tendrán derecho a una bonificación de entre el 50% y el 90% en la cuota íntegra del impuesto, siempre que así se solicite por los interesados antes del inicio de las obras, los inmuebles (...)”
- art. 73.2 del R.D. Legislativo 2/2004, mencionado establece “(...) Dicha bonificación se concederá a petición del interesado, la cual podrá efectuarse (...)”

Como se ve de los ejemplos propuestos, la Ley establece claramente cuando se trata de una opción fiscal, incluso como se desprende de la legislación apuntada de las Haciendas Locales, si se quiere establecer un carácter rogado al beneficio fiscal debe hacerse expresamente en la norma. Esto no hay que confundirlo con la necesidad de acreditar una serie de extremos para que un beneficio fiscal pueda aplicarse al interesado. Además en toda opción fiscal a las que se refiere el art. 119.3 de la Ley General Tributaria, el sujeto pasivo se haya en una disyuntiva (de hecho la doctrina ha considerado en alguna ocasión que técnicamente esa opción fiscal se asemeja a la llamada facultad de elección en las obligaciones alternativas del Derecho Civil; a este respecto, *FALCÓN Y TELLA, R.*⁸ y esa disyuntiva le lleva, por ejemplo, a tributar en régimen individual o conjunto en el IRPF.

Con lo expuesto hasta ahora, podemos decir que ante las reducciones del art. 20 el sujeto pasivo cumplirá los requisitos exigidos o no, con las consecuencias oportunas de aplicación o no, como ocurre con cualquier beneficio fiscal que esté subordinado a unos requisitos aunque alguno de ellos lo esté diferido en el tiempo, o incluso, puede ocurrir que reuniendo los requisitos exigidos por la norma se quiera o no aplicar la reducción, pero eso ya no es una opción fiscal, sino que podríamos decir, sería una opción personal del interesado, sin que por ello esté en el ámbito del art. 119.3 de la Ley General Tributaria.

Ahondando en esta idea, Almagro Martín⁹ comenta, en relación con la deducción por maternidad del I.R.P.F., en el que la ley utiliza de nuevo el término “podrán”, que la opción fiscal no consiste en elegir entre minorar la cuota diferencial en el importe de la deducción o no,

⁷ Como recuerda la Sentencia de 5 mayo 2009 del T.S. resolviendo un recurso de casación en interés de Ley respecto al ICIO (Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras): “(...) tratándose de un beneficio rogado, en cuanto sólo se podía aplicar previa solicitud del sujeto pasivo”.

⁸ *La atribución al particular de la facultad de configurar parcialmente su régimen tributario: especial referencia a la opción por la tributación conjunta en el IRPF, Quincena Fiscal, Editorial, núm. 20, 1998.*

⁹ ALMAGRO MARTÍN, CARMEN, *Opciones Fiscales en el I.R.P.F., Editorial Comares, 2005.*

decisión que considera cae fuera del ámbito de las opciones fiscales tal y como venimos exponiendo, perteneciendo al más amplio de las economías de opción, y que, de ser negativa comportaría la renuncia a un derecho, posibilidad que asiste al contribuyente aunque expresamente no lo previera la norma, del mismo modo que puede renunciar a la aplicación de cualquier otra deducción que pudiera corresponderle.

De lo expuesto hasta ahora, una primera apreciación sería que podríamos afirmar que las reducciones del art. 20 de la Ley 29/1987 no suponen opciones fiscales que el legislador da al sujeto pasivo, sino que son beneficios fiscales que el sujeto puede aplicar en su beneficio reduciendo el importe a pagar en sucesiones, o bien, no aplicar, porque en este caso busque otro beneficio distinto (como puede ser vender la vivienda habitual del causante sin tener que esperar 10 o 5 años), pero sin que ello suponga una auténtica opción fiscal del art. 119.3 de la L.G.T.

Además, en el caso de las opciones fiscales recogidas en dicho art. 119.3 de la L.G.T., tanto la doctrina administrativa como la Jurisprudencia han suavizado la exigencia del precepto mencionado, así:

1) El TEAC en Fallo de 18/12/2008 en resolución de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, y en relación en este caso a una verdadera opción fiscal: la reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la venta de la vivienda habitual, en la que el sujeto pasivo puede optar por declarar exenta la ganancia o bien no hacerlo y así poder deducirse la totalidad del importe invertido en la adquisición de la nueva vivienda, pues bien, el TEAC al respecto establece:

“No puede otorgarse carácter sustancial a la forma de exteriorización de la exención por reinversión planteada como obligatoria por el Director recurrente, esto es, a la inclusión, en la declaración del ejercicio de IRPF de 2003 en el que se obtuvo la ganancia, de la ganancia misma y de todas las menciones exigidas por el modelo de declaración, porque la normativa del IRPF no otorga dicha condición sustancial a los requisitos formales que se exigen de forma muy poco clara y precisa, de modo que no tienen traducción concreta más que en la Orden del Ministerio de Hacienda 588/2004, de 4 de marzo, que aprueba el modelo de declaración que citó la ganancia patrimonial exenta entre las rentas que no debían declararse y porque no se aprecian razones ligadas al sustrato de las operaciones a las que se aplica la exención que exijan rigor formal.”

Añadiendo, que “es innegable que para la gestión del impuesto es útil que la opción se ejercite declarando la ganancia patrimonial que queda exenta, para evitar el inicio de procedimientos de comprobación que, de otro modo, serían innecesarios, y para conocer el importe que ya no podrá ser base de cálculo de la deducción por adquisición de vivienda habitual. Pero también lo es que la Hacienda Pública dispone de otros elementos de control al conocer por la información de los fedatarios públicos la venta y la compra de las viviendas y poder requerir, en cualquier caso, la información necesaria.”

El Director recurrente argumentaba, en síntesis, que:

- la legislación del IRPF ofrece al contribuyente que ha reinvertido el importe obtenido por la enajenación de su vivienda habitual en la adquisición de otra vivienda habitual, o que pretende hacerlo en los dos años siguientes, la posibilidad de optar entre dos regímenes fiscales incompatible entre sí: la exención de la ganancia patrimonial generada por la enajenación de la

- vivienda habitual o que dicho importe forma parte de la base de cálculo de la deducción por adquisición de la nueva vivienda habitual.
- el ejercicio de esta opción exige, como requisito imprescindible, que, rellenando las casillas al efecto previstas en el Modelo de declaración, se declare la ganancia patrimonial en el ejercicio en que se haya devengado, explicitando a continuación que estará exenta por reinversión y que, si ese es el caso -lo es en el que aquí nos ocupa- se pretende reinvertir en los plazos y condiciones previstas.
 - no puede entenderse como ejercicio tácito de la opción la falta de declaración de la ganancia patrimonial, por lo que, al ser de aplicación el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, no podrá rectificarse el ejercicio de la opción una vez acabado el periodo de declaración. De ello resultaría la pérdida de la posibilidad de optar por aplicar la citada exención por reinversión.

El TEAC desestimó dichas pretensiones.

2) En la jurisprudencia encontramos:

- En la opción en IRPF por la declaración individual o conjunta, pese a ser configurada por la norma legal como una opción que en todo caso ha de ejercerse con carácter irrevocable y a que la primera pagina del modelo señala con claridad la casilla para consignar la opción, se ha suavizado el rigor formal reconociendo la posibilidad de que, tras un análisis conjunto de la declaración y de las circunstancias concurrentes, pueda haber existido un error de hecho al confeccionarla. Así lo reconoce la STSJ de Cataluña de 7-6-2000 (Recurso 1447/96).
- En otros casos la jurisprudencia, siguiendo una marcada tendencia antiformalista, ha restado efectos invalidantes a la falta de explicitación de una opción que venía exigida por la norma reglamentaria, aceptando una suerte de manifestación tácita, a la vista del contenido de lo declarado. Así lo ha manifestado el el Tribunal Supremo en sentencias de 6 de julio de 2007, y 7 de noviembre de 2007, esta última en recurso de casación para unificación de doctrina, en asunto referente a la estimación objetiva por signos, índices o módulos y la posibilidad de la renuncia tácita por la presentación de declaraciones reiterativas aplicando el régimen de estimación directa. En dichas sentencias, el alto Tribunal se opone a la interpretación literalista de la norma efectuada por la Administración, y manifiesta que: "Es reiterada la doctrina de este Tribunal de que los requisitos formales y procedimentales no deben ser un obstáculo si el resultado obtenido, como ocurre en el supuesto enjuiciado, es correcto y no produce indefensión; y ello teniendo en cuenta que el régimen de estimación objetiva del IRPF es voluntario para el sujeto pasivo (art. 49 de la LGT) y, por lo tanto, que la voluntad manifestada por éste de tributar por el régimen de estimación directa en el IRPF debe primar «sobre cualquier otra consideración de tipo formal o procedimental», entendiéndose que no es obstáculo a tal conclusión la circunstancia de que el recurrente no haya renunciado expresamente al régimen de estimación objetiva por signos,

índices o módulos y al régimen simplificado dentro del plazo establecido por la Orden de 29-11-94, y ello porque la renuncia debe producir plenamente sus efectos, sin perjuicio de las consecuencias que pudieran derivarse en el ámbito del Derecho sancionador tributario, pues no puede olvidarse, a la hora de interpretar el art. 20 del Reglamento del IRPF de 1991 y el art. 7.º de la Orden de 29 de noviembre de 1994, que la voluntariedad forma parte de la esencia de este régimen de determinación indiciaria de la base imponible; por ello, no tiene ningún sentido, y, además, es incompatible con el fundamento de este régimen en el IRPF, que se impida a un sujeto pasivo que, por el mero incumplimiento de un plazo, determine su rendimiento real mediante el régimen de estimación directa. Esta conclusión se refuerza en un sistema como el vigente en que la opción por este régimen voluntario de estimación objetiva es pasiva y no activa, lo que implica, a efectos prácticos, que se entienda que un contribuyente ha optado «voluntariamente» por la determinación por signos, índices o módulos del IRPF si no ha presentado la renuncia al mismo. De ahí que no parezca lógico ni adecuado con las exigencias que, con respecto a los regímenes de determinación indiciaria de la base imponible, parecen derivarse de nuestra Constitución (art. 31.3), que el simple incumplimiento de un plazo determine que un contribuyente no pueda tributar de acuerdo con su capacidad económica real, ya que con ello se estaría lesionando el mismo fundamento de este régimen de determinación de la base imponible, que es -como se ha dicho- la voluntariedad, por lo que ésta desempeña en este régimen indiciario una importante función de garantía del contribuyente, que es necesario proteger, como dispone el art. 49 de la LGT citado. Hay que concluir, por lo tanto, que la renuncia al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF, aunque sea de un modo tácito, no es inválida, como ha entendido la sentencia recurrida de...."

- En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de julio de 1997, en asunto referente al IVA y a la deducción por el régimen transitorio, declaró que, la pérdida del derecho a la deducción, como sanción inherente a la no presentación o presentación fuera del plazo establecido, debe estar regulada concreta y expresamente por Ley, pues se trataría de una sanción encubierta, siendo rechazable que por vía reglamentaria pueda sancionarse el incumplimiento de obligaciones formales meramente informativas con la pérdida de un derecho.
- En esa misma línea, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 26 de marzo de 2004, en relación a la solicitud de rectificación de autoliquidaciones porque se optó por el régimen individual y posteriormente se quiere acoger al régimen de tributación conjunta, se manifiesta en el mismo sentido que en ocasiones anteriores, de que el cálculo de la deuda tributaria con base en el sistema de tributación que resulta más desfavorable económicamente al interesado, ha de ser considerado un error en que se podrá fundamentar la oportuna solicitud de rectificación de la autoliquidación.

En definitiva y como conclusión del presente trabajo, de todo lo expuesto se pueden, entiendo, deducir dos cosas:

- 1) Las reducciones del art. 20 de la Ley 29/1987, no pueden ser consideradas opciones fiscales a las que se refiere el art. 119.3 de la ley General Tributaria. Una opción fiscal no consiste en elegir por el sujeto pasivo entre minorar la cuota a pagar, por la aplicación a la base imponible de una reducción, o no minorar dicha cantidad a pagar. Dicha elección está fuera del ámbito de las opciones fiscales tal y como se ha expuesto a lo largo de este trabajo. La mencionada elección pertenecería al más amplio campo de las economías de opción, sería una opción personal, y que, de ser negativa comportaría la renuncia a un derecho, posibilidad que asiste al contribuyente aunque expresamente no lo previera la norma, del mismo modo que puede renunciar a la aplicación de cualquier otra deducción que pudiera corresponderle.
- 2) Las opciones fiscales que sí recoge claramente nuestro ordenamiento tributario están sujetas a posibles rectificaciones más allá del plazo de declaración a que hace referencia el art. 119.3 mencionado, cuando se den las circunstancias que apunta la Jurisprudencia, y que, por lo tanto, suavizan el plazo riguroso de ejercicio de la opción fiscal.
