



**CUADERNOS DE DEFENSA
TRIBUTARIA**

**Opciones tributarias y
derechos de defensa:
cuestiones prácticas.
(Problemas de
interpretación y
aplicación del artículo
119.3 LGT)**

Fecha de edición: 1 de diciembre de 2018

Esta monografía de la Colección
CUADERNOS DE DEFENSA TRIBUTARIA
es una obra editada por
Francis Lefebvre
bajo la coordinación de
Ana M^a Juan Lozano
(*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València*)

ANA M^a JUAN LOZANO
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 34,32 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17544-63-8
Depósito legal: M-41698-2018
Impreso en España por Printing'94
Paseo de la Habana, 9-11. 28036 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

*A mi pequeña gran María,
En el camino y siembra de sus seguras recompensas*

Plan general

	nº marginal
Introducción	100
Capítulo 1. El concepto de opción tributaria versus el principio de regularización íntegra	200
A. Concepto de opción en sentido estricto	210
B. Tipología de opciones según la doctrina administrativa y jurisprudencia recientes	350
1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas .. .	370
2. Impuesto sobre Sociedades	550
3. Impuesto sobre Sucesiones: aplicación de beneficios fiscales	775
4. Delimitación IVA-TPO en operaciones con renuncia a la exención	850
5. Impuesto sobre el Valor Añadido	900
6. Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos: tributación local	950
Capítulo 2. Problemas específicos en la dinámica de la LGT art.119.3	1000
1. Ejercicio de la opción: exteriorización de la voluntad y requisitos formales	1010
2. Plazo	1100
Capítulo 3. Efectos del ejercicio de los derechos de opción: revocabilidad o irrevocabilidad	1200
1. Supuestos en los que se modifican elementos o cuantías de la obligación tributaria sin cambio de régimen sustantivo de tributación	1230
2. Supuestos en que se modifican los elementos o cuantías de la obligación tributaria comportando un cambio de régimen sustantivo de tributación	1250
	Página
Tabla Alfabética	145

Abreviaturas

AN	Audiencia Nacional
art.	artículo/s
Const	Constitución Española
Dir	Directiva
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
L	Ley
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LIS/04	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
p.e.	por ejemplo
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rec	Recurso
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
SE	Sociedad Europea
SCE	Sociedad Cooperativa Europea
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

Introducción

La LGT art.119.3 incorporó un precepto sin antecedentes en la anterior LGT/1963, con entrada en vigor el **1-7-2004**: «*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*».

Los comienzos no fueron demasiado complejos en cuanto a la interpretación y aplicación de esta norma. Sin contar con mención específica en la Exposición de Motivos de la LGT, podría afirmarse que la norma se concibió para dar respuesta a la situación que generaba mayores dificultades en la práctica en aquel momento: los problemas relativos a la opción entre **tributación individual y conjunta** que las sucesivas regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (**IRPF**) han atribuido a los contribuyentes integrados en unidades familiares.

Así, comenzó a gestarse un acervo jurisprudencial centrado inicialmente en el **plazo** para el ejercicio de dicha opción, **y los efectos** revocables o irrevocables que cabe atribuir a la misma en distintas situaciones. Posteriormente la dinámica del precepto también impactó sobre algunas otras opciones insertas en el propio IRPF, como las relativas a las modalidades de determinación de los rendimientos de **actividades económicas**, así como el interrogante de si la aplicación de la exención por **reversión en vivienda** habitual constituye o no, en todo caso, el ejercicio de un derecho de opción.

Sin embargo, en la última década se aprecia una evolución constante respecto a los problemas que suscita la interpretación y aplicación de este precepto. En la actualidad puede afirmarse que nos encontramos ante un amplio perímetro de **controversias** que rebasa, con mucho, aquel origen. La invocación por parte de la Administración tributaria de la LGT art.119.3 es constante en numerosos acuerdos y resoluciones, impactando el pretendido **ámbito de aplicación** de este precepto en numerosas figuras tributarias y en diversos esquemas de regularización.

La problemática de interpretación y aplicación de este precepto ha rebasado, con mucho, aquel primitivo origen centrado en la opción por las modalidades de tributación familiar en el IRPF, y en las diversas opciones que también alberga el régimen de este impuesto, para extenderse hacia campos muy diversos en relación con distintas figuras.

En absoluto es ya un problema apreciable en el perfil de contribuyentes personas físicas, sino que abarca múltiples situaciones que afectan a grandes contribuyentes y a diversos **esquemas complejos de tributación**. En particular, la clarificación de los criterios de interpretación de este precepto adquiere especial relevancia con relación a diversos aspectos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, «IS»), y la delimitación negativa

de su ámbito de aplicación resulta muy trascendente en la dinámica del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, «IVA»).

Con la presente obra, de declarada concepción orientada a una funcionalidad práctica para todos los **operadores jurídicos**, se pretende sistematizar, dar respuesta y ofrecer algunas pautas de fundamentación y argumentación respecto a las diversas **dimensiones problemáticas** cuyo conocimiento y análisis, a juicio de la autora, presenta mayor interés y urgencia.

- 107** No se pretende agotar de modo exhaustivo la enumeración de todo el elenco de opciones localizable en el sistema tributario, ni todos los problemas que pueden surgir. Siendo la LGT art. 119.3 una proposición normativa de configuración abstracta, se integra en el régimen general del deber de contribuir de modo general y permanente, concretándose en la normativa sustantiva las eventuales hipótesis que respondan a esta calificación.

El examen de las condiciones y requisitos de estas concreciones sustantivas no constituye el objeto de este estudio, sino que, asentándose sobre el análisis empírico de los supuestos que han generado mayores incertidumbres o conflictos, se trata de formular conclusiones sobre los distintos aspectos del régimen jurídico de los derechos de opción que permitan obtener unos **patrones generales de defensa** para su aplicación posterior en los casos concretos que puedan surgir a cada operador.

- 110** Esta construcción se realiza desde los supuestos que han planteado problemas más significativos sin que ello deba entenderse como una determinación taxativa de todas las opciones vigentes en el sistema. Lo relevante de estos casos no es tanto la vigencia o elementos de las normativas sustantivas que han establecido opciones, en el pasado o en la actualidad, sino las **claves** de resolución sobre las que se asientan los criterios para la **interpretación y aplicación** de la LGT art. 119.3. Este es, pues, el propósito esencial de esta obra cuya utilidad en la práctica se considera justificada por la confluencia de diversos factores.

Así, en primer lugar, debe señalarse que **no se cuenta con una definición** normativa de lo que deba entenderse como opción en sentido propio. Ni la LGT ni ninguna otra norma, de ningún rango, incorporan un concepto normativo de los derechos de opción en sentido propio.

- 112** La LGT art. 119.3 configura un presupuesto normativo estrictamente centrado en el **plazo** para el ejercicio de las opciones tributarias, así como en el **efecto** de su ejercicio, sin especificar, tampoco, las condiciones o requisitos para entender otorgada la voluntad, ni en qué supuestos fácticos puede y debe mantenerse esa irrevocabilidad inicial.

No obstante, la sencillez que pudiera atribuirse a la aprehensión del concepto de opción tributaria en sentido estricto no es más que aparente. La dinámica reciente del precepto ha demostrado las dificultades que plantea la necesidad de referir la LGT art. 119.3 a un concepto puramente implícito, y ello ha suscitado una realidad empíricamente demostrable: una tendencia administrativa a la **vis expansiva** de este precepto, generando

do una colisión importante con el paralelo desarrollo de otras instituciones, conceptos o principios que han venido consolidándose, simultáneamente, a partir de la entrada en vigor de la LGT de 2003.

Por un lado, el concepto de opciones tributarias debe cohererse con el derecho a la solicitud de **rectificación de declaraciones y autoliquidaciones** (LGT art.120.3), cuando su presentación por el obligado tributario le hubiera ocasionado lesión de intereses legítimos, dando o no lugar a un ingreso indebido, posteriormente advertida. **115**

Ello es consecuencia de algo que, simplificando al extremo su relevancia dogmática, deviene esencial: la **indisponibilidad de la legalidad tributaria** para todas las partes de la relación jurídico-tributaria; de ello deriva una obligada cuantificación de las deudas tributarias como resultado de la aplicación al caso de todas las magnitudes normativas, «favorables y desfavorables» a ambas partes.

En efecto, en segundo lugar, la delimitación del concepto de opción tributaria en sentido propio viene determinada por la afirmación del llamado «**principio de regularización íntegra**, o regularización completa» por obra de la doctrina administrativa y jurisprudencia.

Una cosa es lo que sea una opción tributaria en sentido propio, con los efectos inherentes a la determinación de la voluntad por parte del obligado tributario, y otra por completo distinta es una cuantificación de las bases y cuotas acomodada a la aplicación íntegra de la regulación del tributo. **117**

A su vez, dentro de este segundo escenario, conducente a una modificación de la autoliquidación inicialmente presentada, es posible identificar dos sub-escenarios, procedimentalmente distintos, pero con una funcionalidad asentada sobre el mismo principio de «regularización íntegra», o derecho a la aplicación de todos los elementos que inciden en la **cuantificación de la deuda** cualquiera que sea su signo:

- bien es el propio obligado tributario quien lo pretende a través de una solicitud de rectificación; o
- bien dicha regularización íntegra es consecuencia de una comprobación gestora o inspectora.

Por tanto, el primer núcleo esencial a analizar se centra en la distinción entre lo que sea una opción en sentido propio sobre la que impacta la LGT art.119.3, y lo que permanece ajeno a su presupuesto normativo. Ello supone la determinación de unas consecuencias radicalmente distintas, en orden a la situación jurídico-subjetiva, de que sea procedente una u otra calificación. Esta calificación condiciona, indudablemente, los **derechos de defensa** de los contribuyentes y el despliegue de los argumentos que conviene emplear en cada caso. **120**

Tampoco dicha delimitación es tan sencilla en la práctica como fácil resulta su enunciación, por lo que el primer apartado de la presente obra se centra en sistematizar y analizar el acervo de doctrina administrativa y

jurisprudencia que permita catalogar en qué supuestos nos encontramos ante uno u otro escenario.

- 122** Con una presentación orientada a su utilidad práctica, nos detenemos en el primer apartado en esta dimensión, y en el análisis de los criterios sentados hasta el momento. Es decir, se trata de identificar, como primer límite relevante en la práctica, el perímetro del **ámbito de aplicación** de la LGT art. I 19.3 precisando los elementos definitorios de la calificación de los distintos supuestos, regulados en la normativa sustantiva de los distintos tributos, como opción en sentido propio.
- En la segunda parte de la obra se aborda el conjunto de cuestiones que se insertan en el escenario restringido que se corresponde ya con la **dinámica de las opciones en sentido propio**. Calificado un determinado supuesto como opción en sentido propio, la LGT art. I 19.3 plantea otro conjunto de problemas sucesivos.
- 125** Resulta claro que esta proposición normativa general parece condicionar los derechos de opción a su ejercicio dentro de plazo, pero resta por determinar en cada caso qué **requisitos** formales, o documentales, son exigibles para entender otorgada la voluntad y si esta debe manifestarse expresa o tácitamente; del mismo modo, también se ha suscitado una sucesión de controversias respecto a la determinación del **plazo** para el ejercicio de las opciones y su trascendencia.
- En la tercera parte se analiza el conjunto de cuestiones de mayor complejidad técnica, conjunto relativo a los **efectos** del ejercicio de los derechos de opción. De nuevo, la aparente sencillez del artículo I 19.3 LGT en cuanto a la **irrevocabilidad** de las opciones ejercitadas, o no ejercitadas en plazo, tropieza con una realidad mucho más compleja.
- 127** En primer término, en determinados supuestos la rigidez en la aplicación de este precepto puede colisionar con **principios sustantivos** de obligada aplicación en función de la naturaleza del tributo o tributos afectados por su impacto.
- En segundo lugar, en otros supuestos la propia complejidad de los esquemas afectados por la regularización, pretendida por los obligados tributarios o practicada por la Administración, puede suponer modificaciones en las **condiciones sustantivas de tributación** y éstas, a su vez, no se corresponden siempre con supuestos idénticos. Resulta evidente que el anclaje conceptual de la LGT art. I 19.3 se encuentra alineado con la teoría de los actos propios, confianza legítima y buena fe, pero también resulta evidente que todos estos principios proyectan sus efectos sobre Administración y administrados simultáneamente. Se trata, por tanto, de analizar en esta tercera parte en qué supuestos y esquemas resulta procedente sostener algún límite, interno ya a la LGT art. I 19.3, que permita modular o atemperar la **irrevocabilidad** de las opciones tributarias.
- 130** Todos estos problemas, cuyo origen común puede localizarse en la generalización de una inercia administrativa a fundamentar sus resoluciones en

la LGT art. I 19.3, viene generando, correlativamente, la producción de un creciente volumen de **doctrina administrativa y jurisprudencia no siempre uniforme**. Ni los criterios administrativos coinciden siempre con los sostenidos por los diversos órganos jurisdiccionales, ni los de éstos últimos son siempre coincidentes entre sí.

A su vez, el cambio sustancial en la regulación del acceso a la **casación** abre un escenario de obligada atención. En efecto, la etapa en la que ha estado vigente una admisión basada en el importe de la cuantía ha supuesto contar con escasos pronunciamientos en relación con el IRPF, mientras que sí se ha pronunciado el Tribunal Supremo (TS) con relación a otros tributos respecto a los que se han ido perfilando algunos criterios relativos al controvertido precepto.

Ahora bien, no debe olvidarse que la anterior configuración subjetiva del recurso de casación, unida a su carácter extraordinario, condiciona una obligada cautela dado que se trataba de sentencias condicionadas por la naturaleza, planteamiento e interés subjetivo subyacente en los recursos de casación. **132**

En la actualidad, iniciada la andadura del nuevo recurso de casación contencioso-administrativo, resulta esencial tener presente cuál puede ser el recorrido litigioso de un determinado conflicto con independencia de su cuantía; el acceso a la nueva casación según el **interés casacional objetivo** va a permitir, sin duda, que el TS se pronuncie sobre determinadas cuestiones que hasta el momento quedaban residenciadas en los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) o en la Audiencia Nacional (AN).

Un adecuado **planteamiento de las defensas** en las instancias previas, administrativas y judiciales, obliga a conocer cuáles son las cuestiones respecto a las que puede reputarse cerrado el acceso a la casación, por hallarse ya conformada jurisprudencia principalmente, así como aquellas cuestiones que pueden considerarse todavía pendientes de solución.

En mi opinión, no puede considerarse sentada **jurisprudencia**, en sentido propio, sobre todos los aspectos trascendentes que plantea la aplicación y efectos del repetido LGT art. I 19.3. Esta conclusión deriva del análisis de los supuestos fácticos sobre los que se han dictado resoluciones y sentencias en estos años, y de la necesidad de cohonestar este precepto con la dinámica de otros principios que pueden verse afectados para lograr una tributación justa. **135**

Este es, pues, el planteamiento y estructura de la presente obra que se concibe con una pretensión esencialmente práctica.

135 Tratándose de un tema del que me he ocupado en ocasiones anteriores¹,
(sigue) con el presente estudio se pretende ofrecer un **análisis completo, sistemático** y orientado, en la mayor medida posible, a permitir localizar fácilmente las coordenadas y elementos de resolución de los distintos problemas a los que puede enfrentarse en la práctica un operador jurídico ante la LGT art.119.3.

¹ JUAN LOZANO, A. M^a, «Algunos interrogantes respecto a la identidad del procedimiento de inspección: cuestiones funcionales, temporales y estructurales». En *V Congreso Tributario: cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*. AEDAF-CGP], págs. 145-168.

JUAN LOZANO, A. M^a, «De nuevo sobre las opciones tributarias: Los límites del artículo 119.3 LGT y el principio de capacidad económica; aspectos pendientes en la jurisprudencia», *Tribuna El Derecho-EFL*, 6 de noviembre de 2017, https://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Opciones-tributarias-jurisprudencia-ley-general-tributaria_11_1155055001.html

Capítulo 1. El concepto de opción tributaria «versus» el principio de regularización íntegra

A.	Concepto de opción en sentido estricto.....	210	200
	Punto de partida en la delimitación del concepto de opción	230	
	Formulación del concepto de opción en sentido propio.....	240	
B.	Tipología de opciones según la doctrina administrativa y jurisprudencia recientes.....	350	
	1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	370	
	2. Impuesto sobre Sociedades.....	550	
	3. Impuesto sobre Sucesiones: aplicación de beneficios fiscales . . .	775	
	4. Delimitación IVA-TPO en operaciones con renuncia a la exención	850	
	5. Impuesto sobre el Valor Añadido	900	
	6. Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos: tributación local.....	950	

A. Concepto de opción en sentido propio

En general, el concepto de opción tributaria ha recibido una escasa atención normativa y doctrinal en nuestro país¹, la ausencia de una teoría general sobre las opciones en sentido propio ha obligado a que tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia se hayan visto obligadas a acudir casuísticamente al examen de tres **elementos de juicio**:

- la regulación específica de cada uno de los **supuestos** cuya naturaleza de opción se cuestiona;
- el **contexto** en el que se debe ejercer o exteriorizar la opción elegida; y
- la trascendencia o **efectos** que en cada caso tenga su utilización.

En consecuencia, ante una determinada situación conflictiva, el esquema conceptual para su resolución debe partir de concluir si nos hallamos ante una opción en sentido propio. **212**

¹ En este sentido puede consultarse 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.

Como estudios en que, en distinta medida, se analiza esta cuestión pueden consultarse:

SIMÓN MATAIX, «La opción por la tributación conjunta en la Ley 40/1998, del IRPF», *Impuestos*, 1999.

FALCÓN Y TELLA, R. «La atribución al particular de la opción de configurar parcialmente su régimen tributario: especial referencia a la opción por tributación conjunta en el IRPF», *Quincena Fiscal*, 20, 1998.

BÁEZ MORENO, A. «Las obligaciones alternativas y los derechos fiscales de opción: solución a un problema tributario desde el derecho civil», *Revista Chilena de Derecho*, vol.29, 2002.

Esta es la primera cuestión a analizar en cualquier «hoja de ruta» relativa a un problema concreto. Para ello resulta obligado detenerse previamente en la **secuencia lógico-jurídica** de interrogantes que se corresponde con los términos generales de la premisa mayor, y cuya estructura es la siguiente.

1º ¿Qué elementos cabe identificar en la **estructura de las normas** que sí establecen opciones tributarias en sentido propio?

2º ¿Puede calificarse con propiedad lo establecido en el precepto implicado en nuestra **situación particular** como una opción en su integridad?

215 Los dos anteriores interrogantes son esenciales, porque de ellos depende la respuesta a los siguientes:

3º ¿Debe abarcar la **regularización** resultante de un procedimiento de gestión o inspección la aplicación de las normas controvertidas si se verifica la concurrencia de su presupuesto, aun cuando no se hubiera aplicado en la autoliquidación por el obligado tributario? Este interrogante alude a los supuestos en los que la interpretación y aplicación de la LGT art. I 19.3 se plantea en escenarios de regularización administrativa.

4º ¿Puede pretenderse la **rectificación** de una declaración o autoliquidación por parte del obligado tributario, una vez concluido el plazo para su presentación con base en dichas normas? En este segundo escenario podemos encontrar con una sub-hipótesis en la que se pretenda la aplicación de una norma tras una previa omisión de la presentación de declaración o autoliquidación. También la respuesta depende de si dicha norma configura o no una opción en sentido propio.

217 Los parámetros conceptuales que rigen esta delimitación son muy importantes, porque el perímetro del ámbito de aplicación de la LGT art. I 19.3 viene condicionado por la recíproca asunción de lo que NO es una **opción**, conclusión que, en realidad, se vislumbra al asumir la dinámica del principio de regularización completa.

Dicho en términos muy sumarios: si la respuesta a los dos primeros interrogantes anteriormente enunciados es que **NO** nos hallamos ante una opción en sentido propio, puede y debe jugar la dinámica del principio de regularización completa, cuyas manifestaciones presentan funcionalidad tanto en procedimientos de comprobación e investigación como en procedimientos iniciados mediante solicitud de rectificación.

Por el contrario, si la calificación procedente para la situación jurídica configurada por las normas que producen nuestra controversia es la de que **SÍ** nos encontramos ante una opción en sentido estricto, debemos avanzar en la sucesión de interrogantes intrínsecos a la LGT art. I 19.3 que se analiza en los dos capítulos siguientes.

220 Así pues, en un orden lógico, debe abordarse primero un intento de determinación de cuál es el concepto de opción tributaria cuya determinación ilumina, de modo reflejo y en negativo, las **posibilidades de defensa** que derivan del principio de regularización íntegra.

Tanto el concepto de opción como dicho principio carecen de configuración normativa, por lo que resulta obligado un **método empírico** para inducir, a partir de la doctrina administrativa y jurisprudencia, ambas proposiciones generales.

Esta labor conceptual previa resulta esencial a efectos prácticos porque, como podrá observarse, los criterios de resolución empleados por los órganos de revisión y los tribunales de justicia necesariamente han tenido que construirse sobre la base del contraste entre los elementos de las distintas normas particulares controvertidas y el concepto general de opción, formulado en el orden conceptual con este método.

De la identificación de la **naturaleza de la norma** que en cada caso se analice se derivan diversas consecuencias fundamentales: **222**

a) En primer término, la naturaleza y efectos de la obligación de **autoliquidar** en orden a la aplicación de las normas en cuestión, y sus correlativas posibilidades de rectificación ulterior.

b) En segundo lugar, la incidencia que pueda tener una manifestación de voluntad del **contribuyente**.

c) Por último, la funcionalidad de los procedimientos de **gestión e inspección** para proceder a la aplicación del precepto en cada caso considerado en cualquier momento anterior a la liquidación definitiva.

Resulta evidente que las **consecuencias** que se deriven de la **calificación** de las normas como opciones auténticas, o no, pueden conducir, ciertamente, a una menor o mayor complejidad de la determinación de sus efectos en orden a la funcionalidad de los procedimientos de inspección y de rectificación de autoliquidaciones, pero entiendo que los ajustes que ello pueda requerir no deben condicionar apriorísticamente el tratamiento otorgado.

Es decir, lo que ahora intento poner de manifiesto es que, si se alcanza la conclusión de que la norma que en un determinado supuesto se considere no merece la calificación de auténtica opción, y que por tanto su aplicación por la Administración resulta obligada al practicar la regularización, es posible que se planteen dificultades para encontrar la solución apropiada para resolver **efectos colaterales** (p.e., en todos aquellos supuestos en que las normas tienen efectos conexos sobre ejercicios posteriores), pero me parece que tales dificultades no deben ser zanjadas mediante la expeditiva solución de atribuir la naturaleza de opción tributaria a aquello que no lo es, con la finalidad de atribuir efectos irrevocables a las autoliquidaciones inicialmente presentadas. **225**

Entiendo que, en todo caso, debe prevalecer el régimen resultante de la naturaleza de las normas que se estén considerando y, a partir de ahí, introducir los ajustes que puedan resultar necesarios para salvaguardar la **racionalidad** de su aplicación considerando todos los efectos que puedan generarse.

- 227** Esta correcta calificación resulta muy importante porque actúa en combinación con otro elemento, que excede los límites de la presente obra, pero que presenta un impacto colateral. En efecto, en aquellos casos en los que la conclusión alcanzada sea que no es una opción la aplicación de una norma de la que resulta, por ejemplo, un deducción de la cuota con efectos periodificables en ejercicios posteriores, la solución a si resulta posible solicitar una rectificación de autoliquidaciones de ejercicios prescritos, como presupuesto para poder aplicar el crédito en ejercicios no prescritos, resulta por completo ajena a la dinámica de la LGT art.119.3 y, a mi entender, debe resolverse de un modo coherente con el alcance temporal de la **potestad de comprobación** en los términos afirmados tras la modificación de la LGT ex L 34/2015.
- 230 Punto de partida en la delimitación del concepto de opción: TEAC 18-12-08** Como primer antecedente relevante en la doctrina administrativa respecto al concepto de opción debe considerarse la TEAC 18-12-08 (RG 00/3277/2006). Esta Resolución sitúa la problemática en el mismo parámetro de partida aquí señalado –la identificación del concepto de opción en sentido propio–, pero sin que pueda considerarse acabado este ejercicio conceptual, ni tampoco la determinación de sus consecuencias. No obstante, esta Resolución adquiere especial importancia como punto de arranque, en la medida en que es la propia doctrina administrativa la que localiza la problemática en unas coordenadas que entiendo acertadas en su planteamiento general.
- 232** Esta Resolución se dicta en unificación de criterio, como consecuencia del recurso extraordinario interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria, una vez que el TEAR había resuelto en sentido favorable a la aplicación de la norma **de exención por reinversión en vivienda habitual** en el IRPF, a pesar de que no se había declarado la ganancia patrimonial ni la «opción» de aplicación de esta exención. La unificación de criterio solicitada por el Departamento de Gestión, con evidente intento de amarre en la LGT art.119.3, se concretaba en lo siguiente: «*La opción por la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual como consecuencia de la intención de reinvertir el importe total obtenido en dicha enajenación en la adquisición de una nueva vivienda habitual, deberá hacerse constar en la declaración del Impuesto del **ejercicio en el que se obtenga la ganancia**, rellenando las casillas correspondientes del modelo de autoliquidación con toda la información que requiera la normativa del impuesto, sin que, con posterioridad a la finalización del período reglamentario de declaración pueda rectificarse dicha opción*».
- 235** Como puede advertirse el **Departamento de Gestión de la AEAT** consideraba que la aplicación de la exención por reinversión –en todo caso según los términos de la unificación de criterio en los términos en los que se solicita– merece la calificación de opción, de tal modo que la manifiesta-