# newsletter



# Actualidad Fiscal 07 - 2023

Boletín electrónico exclusivo para clientes de ARBEX CONSULTORES, SA, miembro de AEDAF

## El TC declara constitucional el Impuesto sobre Grandes Fortunas



El Tribunal Constitucional ha desestimado ya tres de los cinco recursos de inconstitucionalidad presentados contra el impuesto temporal de solidaridad sobre grandes fortunas, creado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre (art. 3). El primero en resolverse fue el recurso interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid y, posteriormente, los presentados por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia.

Aunque los textos de las sentencias no se han hecho públicos todavía, si se han dado a conocer las **razones por las que el impuesto no se considera inconstitucional:** 

- 1. Respecto a la vulneración del ius in officium de los diputados: el Tribunal aplica la doctrina constitucional sobre el derecho de enmienda, según la cual el art. 23.2 CE solo se vulnera cuando existe una evidente y manifiesta falta de conexión entre el contenido de la enmienda y la iniciativa respecto de la que se presenta. No es el caso del impuesto sobre grandes fortunas, ya que la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022 tenía por objeto la creación de dos gravámenes (energético y bancario) cuyo propósito era proveer -al igual que el tributo impugnado- de ingresos públicos con los que afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios causada por la guerra de Ucrania. Por tanto, la enmienda cumple con el requisito de homogeneidad.
- 2. Respecto a la alegada vulneración de la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid: la sentencia recuerda que el impuesto sobre grandes fortunas es complementario del IP -tributo de titularidad estatal cedido a las CCAA- de modo que lo satisfecho por éste se descuenta para determinar la cuota del nuevo impuesto, el cual no afecta ni interfiere en ninguna de las competencias autonómicas sobre el IP. La sentencia subraya que el recurso no indica ninguna competencia autonómica que se haya visto afectada por el impuesto impugnado. La queja real de la Comunidad de Madrid -aclara- es que aquellos de sus residentes con un patrimonio superior a 3 millones de euros (únicos que están sujetos al impuesto sobre grandes fortunas) tendrán que pagar el nuevo impuesto estatal, con lo que Madrid pierde su atractivo fiscal para atraer dicha riqueza a su territorio. Para el Tribunal, este objetivo no puede impedir al Estado ejercer su competencia para establecer nuevos tributos. Si en el pasado el Tribunal Constitucional ya ha reconocido que el Estado puede ocupar un espacio fiscal autonómico para armonizarlo, con mayor razón podrá hacerlo en su propio espacio fiscal, como es este.
- 3. Respecto a la infracción de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica: se desestima con base en la consolidada doctrina constitucional. La sentencia recuerda que el impuesto sobre grandes fortunas solo tendría efecto confiscatorio en caso de agotar el valor del patrimonio, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica. Y, por lo que concierne a este último principio, el recurso tampoco aporta datos sobre el supuesto carácter desproporcionado de los tipos de gravamen. Es más, la sentencia cita datos extraídos de las estadísticas de la AEAT según los cuales el tipo efectivo de gravamen del impuesto sobre grandes fortunas está por debajo del 0,5 por 100 del valor del patrimonio gravado, por lo que no es desproporcionado.
- 4. Respecto a la infracción del principio de seguridad jurídica: la sentencia subraya que el impuesto sobre grandes fortunas no se aplica en relación con un periodo impositivo, sino solo por referencia a una fecha concreta (31 de diciembre de 2022 y 2023). Por ello, a la fecha de entrar en vigor no había ninguna situación que hubiera empezado a producir efectos, por lo que no tiene carácter retroactivo y no se vulnera el principio de seguridad jurídica.

#### **VOTO PARTICULAR**

La sentencia, que todavía no está publicada, cuenta con el voto particular de cuatro de los magistrados (Ricardo Enríquez Sancho, Enrique Arnaldo Alcubilla, Concepción Espejel Jorquera y César Tolosa Tribiño) fundamentado en lo siguiente:

- Vulneración de los arts. 1.1, 23.2, 66.2 y 87.1 CE, al haberse introducido la regulación impugnada mediante enmienda que no guarda la conexión mínima de homogeneidad exigible con la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. Es cierto que en las SSTC 209/2012 y 50/2015 se desestimaron tachas similares, pero fue porque en aquellos casos las enmiendas creaban tributos y los proyectos de ley versaban sobre medidas tributarias. Por el contrario, en el presente caso, pese a lo afirmado en la sentencia [FJ 2 C) b)], no existe la conexión de objeto y materia constitucionalmente exigible (STC 136/2011, FJ 8) entre la enmienda que introdujo el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas y los gravámenes previstos en la iniciativa legislativa, que no tenían carácter tributario.
- Porque el precepto legal impugnado vulnera la autonomía financiera y política de las comunidades autónomas, garantizada por los arts. 2, 156.1 y 157.3 CE. El art. 19.2 b) de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que forma parte del bloque de la constitucionalidad, prevé que las comunidades autónomas puedan asumir las bonificaciones del impuesto sobre el patrimonio, y la Ley 22/2009 determina que se ceden a aquellas las competencias normativas en materia de bonificaciones de la cuota en el impuesto sobre el patrimonio. La "armonización" pretendida por la Ley 38/2022 con la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas pretende neutralizar las bonificaciones en el impuesto sobre el patrimonio establecidas por algunas comunidades autónomas, sin seguir el procedimiento establecido para la modificación de las condiciones de cesión del impuesto sobre el patrimonio, que es un impuesto cedido, vulnerando así la autonomía política y financiera de estas, que comprende la opción de bonificar los
- El precepto impugnado vulnera el principio de seguridad jurídica, reconocido por el art. 9.3 CE, y la protección de la confianza legítima que de él se deriva. Frente a lo afirmado por la sentencia, resulta que, conforme a lo dispuesto en el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas se aplica a todo el ejercicio 2022, casi agotado cuando entra en vigor dicha ley (el 29 de diciembre de 2022, día siguiente a su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"), lo que ha impedido a los sujetos pasivos del impuesto ordenar sus relaciones económicas con tiempo suficiente. Además, la creación del nuevo impuesto no era previsible, ya que no se pudo conocer realmente como pronto hasta la publicación de la enmienda en el "Boletín Oficial de las Cortes Generales" el 18 de noviembre de 2022, lo que abunda en la infracción del principio constitucional de seguridad jurídica (por todas, STC 173/1996, FJ 3).

# El TS consolida su reciente doctrina en materia de deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a los altos directivos y administradores



Hace tan solo unos días hemos tenido conocimiento de la sentencia del <u>TS de 2 de noviembre de 2023, rec. 3940/2022</u>, en la que el Tribunal viene a confirmar su reciente doctrina sobre la deducibilidad en el IS de la retribución de administradores y la teoría del vínculo, establecida en la sentencia de <u>27 de julio de 2023, rec. 6442/2021</u> y que muchos han calificado ya como el "fin de la aplicación de la teoría del vínculo en el ámbito tributario".

En ambas sentencias el Tribunal Supremo determina que son deducibles las retribuciones satisfechas a los altos directivos -por el desempeño de funciones propias del ejercicio del cargo directivo- cuando, además, forman parte del Consejo de Administración.

La AEAT, en aplicación de la teoría del vínculo -según la cual la relación mercantil absorbe a la laboral-, no admitió como deducibles las retribuciones satisfechas por el cargo de director, aunque si las satisfechas como miembro del Consejo de Administración, al considerarlas una liberalidad, en base a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del TRLIS.

Pues bien, la sentencia del TS de 2 de noviembre de 2023 se basa en los mismos argumentos que la de 27 de junio de este mismo año, los cuales reproduce casi en su integridad para negar el carácter de liberalidad y reconocer la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades. En la primera de las sentencias el supuesto analizado parte de las retribuciones satisfechas a dos directivos que, además, formaban parte del Consejo de Administración de la entidad y cuyo carácter de "liberalidad" era atribuido por la Administración por el hecho de no haber sido aprobadas en Junta General. En la segunda, se trata de dos directivos con contratos de alta dirección, que también eran vocales del Consejo de Administración y cuyas retribuciones por los servicios prestados en la condición de Director General no se habían recogido en los Estatutos de la sociedad.

Así, la jurisprudencia sentada por el TS en la primera de las sentencias, la de 27 de junio, es la siguiente:

- Las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y
  previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible -art. 14.1.e) TRLIS- por el
  hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que
  tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e
  importe de tal retribución, como sucede en este caso.
- En el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 TRLSC).
- Aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil -para ejercicios posteriores a los analizados-, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad".

Partiendo de la anterior doctrina y, siguiendo una línea argumental básicamente igual, el Tribunal llega a la misma conclusión en esta segunda sentencia y **niega el carácter de liberalidad** a las retribuciones percibidas por los directores generales en base a los siguientes argumentos:

- 1.- El director general de una sociedad que además es vocal del Consejo de Administración realiza una dualidad de funciones siendo diferentes las funciones que realiza por su condición de director general -por las que se le retribuye en función del contrato de Alta Dirección- de las funciones que le corresponden por su pertenencia al Consejo de Administración. Se distingue, así, entre las funciones realizadas en la condición de miembro del Consejo de Administración (preparación, análisis, estudio, desarrollo y ejecución de las sesiones del propio Consejo) y aquellas otras realizadas en su condición de Director General que no son susceptibles de ser realizadas individualmente como miembro del Consejo de Administración, aunque fueran ejecutivas, y que se realizan bajo la dependencia e instrucciones del órgano de administración. Siendo así se reconoce la coexistencia de relación laboral y mercantil.
- 2.- Las retribuciones percibidas en virtud del contrato de Alta Dirección se perciben en virtud de un vínculo laboral y responden a la prestación de unos servicios **reales, efectivos y no discutidos** por lo que no pueden calificarse de liberalidad. El TS rechaza la aplicación de la teoría del vínculo, pero es que, además, establece que, aunque se admitiera dicha teoría o, al menos, el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, la retribución cuestionada no sería nunca una liberalidad si se corresponde con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutibles; y añade la necesidad de aplicar la teoría del vínculo con prudencia y suma cautela.
- **3.-** Además, el Tribunal hace especial hincapié en la ausencia de *animus donandi* para reforzar su argumento y establece que, si nos encontrásemos ante una liberalidad o donación, el perceptor de dichas rentas tendría que tributar por ISD en lugar de hacerlo por IRPF.
- 4.- Por otra parte, de acogerse la pretensión del Abogado del Estado y aplicarse la teoría del vínculo-llevada al extremo- indica el TS que se llegaría a conclusiones tan absurdas como la de considerar que aquellos administradores que además de las funciones propias del cargo de administrador, llevasen a cabo otras tareas encomendadas por la empresa que fueran real y efectivamente realizadas, tendrían que hacerlo de un modo también gratuito o, al menos, sin posibilidad de deducción en el IS por parte del pagador.
- 5.- Según la jurisprudencia consolidada del TJUE, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del mercantil y el hecho de que una persona ejerza funciones de director general y sea también miembro del Consejo de Administración de la sociedad, no puede suponer que se excluya, solo por este hecho, la existencia de relación laboral. En base en la jurisprudencia del TJUE, no se puede hacer de peor condición a trabajadores que además forman parte del órgano de administración, que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras, pues, si son solo trabajadores no se cuestiona la deducibilidad del gasto de su retribución, mientras que si además son administradores se rechaza, sin que dicha diferenciación se encuentre legitimada.
- 6.- Por último, acudiendo a la doctrina sentada por el Tribunal en materia de deducibilidad en el IS de los intereses de demora tributarios, tampoco se admite que las retribuciones cuestionadas sean un "gasto contrario al ordenamiento jurídico", en el sentido previsto en el artículo 15.1.f) de la LIS, pues como ya tiene dicho el Tribunal esa letra debe referirse a otro tipo de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (como sobornos y similares) y no a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico, como sería la infracción de la normativa mercantil en caso de admitirse que, dicho sea de paso, tampoco admite el TS que dicha infracción se haya producido en estos casos.

# Medidas de contenido tributario recogidas en los Pactos de Investidura del Gobierno para el período 2024-2027



En el presente documento se extractan las principales medidas de contenido tributario contenidas en los acuerdos suscritos por el PSOE con los partidos políticos que apoyaron la investidura del Presidente Pedro Sánchez, a excepción de EHBildu, con quienes no se firmó un acuerdo concreto. En particular, se enumeran las medidas tributarias pactadas con Sumar, Junts per Catalunya, Esquerra Republicana y el PNV, dado que los pactos suscritos con el resto de fuerzas políticas que apoyaron al candidato -Bloque Nacionalista Galego y Coalición Canaria-, no contienen medidas de consecuencias tributarias inmediatas, a excepción de la prórroga

de la bonificación del 60% en el IRPF para los residentes en la Isla de La Palma durante los ejercicios 2024 a 2027, contenida en el pacto con la formación canaria.

#### MEDIDAS TRIBUTARIAS CONTENIDAS EN LOS PACTOS DE GOBIERNO

#### Pacto PSOE - Sumar:

- Reforma del sistema de financiación autonómica "con el fin de garantizar la igualdad de acceso de los ciudadanos a servicios públicos de calidad".
- Reforma global del sistema fiscal orientada a que contribuyan más "quienes hoy se esfuerzan menos (grandes empresas y patrimonios y rentas del capital, principalmente) y quienes incumplen con sus obligaciones tributarias".
- Reforma que asegure alcanzar el 15% efectivo de tributación sobre el resultado contable de las grandes empresas en el Impuesto sobre Sociedades en los términos acordados a nivel global y en la Unión Europea.
- o Mejora de la progresividad en el IRPF, con un trato más igualitario entre las rentas del capital y del trabajo.
- o Mejora de los incentivos por hijo y por dependencia y cuidados en el IRPF.
- Mejora de la fiscalidad de autónomos y pymes, aumentando los incentivos para impulsar su apuesta por la transición ecológica y digital.
- Impulso a un Pacto de Estado contra el Fraude Fiscal, consensuado con todas las fuerzas políticas, agentes sociales y
  profesionales del ámbito fiscal. Adopción de medidas para evitar la elusión y evasión fiscales "que realizan los grandes
  grupos económicos y los grandes patrimonios".
- Refuerzo y modernización de los recursos y la plantilla de la Agencia Tributaria.
- Impulso, a nivel internacional y en la UE, del establecimiento de una tributación mínima suficiente en el Impuesto sobre Sociedades y una justa distribución de la recaudación entre los países en los que operan los grupos transnacionales.
- Revisión de los gravámenes a la banca y las empresas energéticas con el objetivo de "readaptarlos y mantenerlos" una vez que expire su período de aplicación actual.
- Evaluación del resultado del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) con el objetivo de "avanzar hacia una nueva tributación de la riqueza" en el marco del modelo de financiación autonómica para "acabar con la competencia fiscal desleal entre territorios".
- Impulso de la fiscalidad verde bajo la premisa "quien contamina, paga", acompañada de medidas compensatorias en la imposición directa.
- Desarrollo de un Plan de Fiscalidad Saludable, con el objetivo de convertir las políticas fiscales en un activo para la salud.
- o Culminación de la tramitación de la nueva Ley de Apoyo al Mecenazgo.
- Impulso de una herramienta personalizada para que cada español sepa exactamente a qué se destinan los impuestos que paga.

#### Pacto PSOE - Junts per Catalunya:

- Junts aboga por negociar una modificación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) que facilite a Cataluña la cesión del 100% de todos los tributos que se pagan en dicho territorio, mientras el PSOE apuesta por medidas que permitan la autonomía financiera y el acceso al mercado de Cataluña, así como un "diálogo singular" sobre el impacto del actual modelo de financiación sobre esta región.
- Elaboración de un plan para facilitar el regreso a Cataluña de la sede social de las empresas que cambiaron su ubicación a otros territorios en los últimos años.

### Pacto PSOE - Esquerra Republicana:

- Creación de una comisión bilateral Generalitat-Estado para negociar "una mejora significativa de los recursos públicos destinados a la ciudadanía de Catalunya".
- Modificación de la normativa para permitir que el Estado asuma parte de la deuda de las comunidades autónomas de régimen común. En el caso de Cataluña, se condonaría en torno al 20% de la deuda viva con el Estado; unos 15.000 millones de euros.

### Pacto PSOE - PNV:

- Compromiso para avanzar en la concertación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), con el fin de que sea posible la aplicación de normativa autónoma vasca para contribuyentes no residentes que obtienen rentas en el País Vasco sin establecimiento permanente.
- Compromiso de incrementar la competencia normativa de las Diputaciones Forales sobre determinados impuestos y obligaciones formales.
- Concertación del impuesto que se cree mediante la transposición de la directiva relativa al mínimo global de imposición para las empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran tamaño (Directiva Pilar II), en materia de competencias de gestión, inspección y recaudación.
- Traspaso al País Vasco de las competencias recogidas en su Estatuto aún pendientes, entre las que destaca la gestión del régimen económico de la Seguridad Social.

# Deducción por adquisición de vehículos eléctricos "enchufables" e inversión en puntos de recarga



A continuación, detallamos las condiciones de aplicación de esta nueva deducción, que entró en vigor el pasado 30 de junio.

Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables»

Los contribuyentes que hayan adquirido un vehículo nuevo eléctrico a partir del 30 de junio de 2023 -las compras anteriores a dicha fecha no dan derecho a la deducción- deben tener en cuenta que podrán practicarse una deducción del 15% del valor de adquisición del vehículo, siempre que se cumplan determinados requisitos. Si se está barajando la posibilidad de adquirir este tipo de vehículos, puede resultar atractivo hacerlo antes de finales de año para, de este modo, beneficiarse del incentivo fiscal.

Los vehículos que dan derecho a la aplicación de esta deducción son los vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y la deducción puede aplicarse en dos modalidades:

- 1.- Cuando el vehículo se adquiera desde el 30 de junio de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024:La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que el vehículo sea matriculado.
- 2.- Cuando desde el 30 de junio de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024 se abone al vendedor una cantidad a cuenta para la futura adquisición del vehículo que represente, al menos, el 25% del valor de adquisición del mismo:

La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que se abone tal cantidad, debiendo abonarse el resto y adquirirse el vehículo antes de que finalice el segundo período impositivo inmediato posterior a aquel en el que se produjo el pago de tal cantidad.

La base máxima de la deducción, en ambos casos, será 20.000 euros y estará constituida por el valor de adquisición del vehículo, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas o fueran a serlo a través de un programa de ayudas públicas.

Deducción por la instalación de infraestructuras de recarga para vehículos eléctricos

También la inversión en puntos de recarga para vehículos eléctricos que no estén afectas a la actividad puede beneficiarse de una deducción del 15% de las cantidades satisfechas en sistemas de recarga de baterías de vehículos eléctricos.

Al igual que en la deducción anterior, las inversiones que dan derecho a deducir serán las realizadas entre el 30 de junio de 2023 y el 31 de diciembre de 2024 y la instalación del punto de recarga debe llevarse a cabo en un inmueble que sea propiedad del contribuyente.

Hay que tener en cuenta que la base máxima de esta deducción es de 4.000 euros anuales, y estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen la instalación, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas.

En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que finalice la instalación, que no podrá ser posterior a 2024.

En caso de que con posterioridad a la adquisición o instalación se afectaran a una actividad económica los vehículos o los sistemas de recarga de baterías se perderá el derecho a la deducción practicada.

# La deducción de las cuotas soportadas de IVA es un derecho y no una opción



El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en una reciente resolución de 24 de octubre de 2023, RG. 6065/2021, cambia el criterio que venía manteniendo hasta el momento y establece que el ejercicio del derecho de deducción en el IVA no constituye una opción sino un derecho del contribuyente y que dicho derecho deberá ejercitarse, incluso en los casos en que se presenten autoliquidaciones extemporáneas, dentro del plazo y según las formalidades a que se refiere el artículo 99. Tres de la Ley del IVA.

Se parte de un supuesto en el que el contribuyente presentó, en el año 2021, una solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente a los periodos de liquidación mensuales del ejercicio 2017, incrementando las cuotas de IVA soportado al haberse considerado, erróneamente, no deducibles en un primer momento. Solicitud que fue denegada por la Administración al considerar que se estaba en presencia de una opción tributaria ex artículo 120.3 de la LGT cuyo ejercicio no cabe vencido el plazo de presentación de la autoliquidación correspondiente.

La cuestión que tiene que resolver el TEAC se centra en determinar si en el IVA, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, cabe o no la modificación de las cuotas soportadas deducibles inicialmente declaradas mediante la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación originaria.

El artículo 99 de la Ley del IVA establece que "El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho." Conjugando este precepto con el art. 120.3 de la LGT, referente al régimen de opciones tributarias, el TEAC, tradicionalmente, venía sosteniendo que el derecho a la deducción es una opción y, en caso de no haberlo ejercido, no es posible modificar la opción una vez vencido el plazo de presentación de las autoliquidaciones, sino que la entidad podrá practicar la deducción en las autoliquidaciones correspondientes a períodos posteriores con el límite del plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a deducir conforme a lo previsto en el artículo 99. Tres de la Ley del IVA.

Sin embargo, como hemos adelantado al comienzo, con esta resolución se cambia el criterio. Cambio de criterio que viene motivado en una, también reciente, jurisprudencia del **Tribunal Supremo que considera el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado un derecho y no una opción.** 

Reproduciendo los propios argumentos del TS recuerda el TEAC que en las opciones tributarias concurren dos elementos o requisitos

- 1º Requisito objetivo: la existencia en la normativa tributaria de una alternativa entre regímenes tributarios distintos y excluyentes.
- 2º Requisito volitivo: la elección por el contribuyente de la alternativa concreta por la que opta debe ser declarada expresamente en la correspondiente declaración o autoliquidación.

De este modo, en aquellos casos en los que el contribuyente ejerce un derecho autónomo, contemplado en una norma tributaria sin que se presenten alternativas regulatorias diferentes y excluyentes, no estamos ante una opción tributaria.

Siendo así, según lo establecido en el art. 99 de la LIVA, el sujeto pasivo puede elegir por deducir el montante total de las cuotas deducibles soportadas en el período de liquidación en que las haya soportado o en los sucesivos períodos (con el límite del plazo de 4 años). Ahora bien, esa facultad o posibilidad de elección, no es, técnicamente, una opción tributaria, en los términos contemplados en el artículo 119 de la LGT, en la medida en que ninguno de los preceptos relativos al derecho a la deducción está describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En definitiva, en la medida en que no se considera una opción tributaria sino un derecho, cabe solicitar la rectificación de una autoliquidación ya presentada para incluir cuotas de IVA soportado deducible que no fueron consignadas inicialmente, incluso cuando dicha solicitud de rectificación tiene lugar extemporáneamente, es decir, transcurrido el plazo establecido para presentar autoliquidación.

### ARBEX CONSULTORES, SA

Pº de la Castellana, 161 28046 MADRID

Tel: 91 571 13 38 Fax: 91 570 63 48

http://www.arbexconsultores.es - arbexrec@arbexconsultores.es



Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.