

LAS OBLIGACIONES ALTERNATIVAS Y LOS DERECHOS
FISCALES DE OPCIÓN.
SOLUCIÓN A UN PROBLEMA
TRIBUTARIO DESDE EL DERECHO CIVIL*

*Andrés Báez Moreno*¹

Investigador del Área de Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Derecho Público del Estado
Universidad Carlos III de Madrid.

SUMARIO

1. Introducción 2. Planteamiento del problema 3. Las soluciones parciales en las leyes de los tributos. Los casos del I.R.P.F. y el I.V.A 4. Los derechos fiscales de opción y las obligaciones alternativas. Su identificación conceptual como punto de partida de la aplicación supletoria del Derecho Común 5. El régimen jurídico de la falta de ejercicio de la opción en la obligación alternativa y los derechos de opción contable 6. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo ha sido desarrollado como parte de un estudio más amplio sobre las relaciones entre el Derecho Contable y el Derecho Tributario en el Impuesto sobre Sociedades español y sus repercusiones en el procedimiento de gestión tributaria. Sin embargo, y a pesar de su orientación nacional, las conflictivas relaciones entre ambos sectores del ordenamiento son un tema recurrente en la doctrina tributarista europea cuyos sistemas fiscales han adoptado en el ámbito de la contabilidad mecanismos de conexión o vinculación normativa de naturaleza sustancial y no meramente probatoria, como venía siendo hasta época reciente. Entre otros países, pero con especial relevancia Alemania (§ 5.1 EStG), Italia (art. 52 TUIR) y la propia España (art. 10.3 LIS).

* Abreviaturas utilizadas:

LIS : Ley de Impuesto de Sociedades
IS : Impuesto de Sociedades
I.R.P.F : Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.
IVA : Impuesto al Valor Añadido.
LGT : Ley General Tributaria
TEAC : Tribunal Económico Administrativo Central
BGB : Código Civil Alemán
EStG : Einkommensteuergesetz (Ley de Impuesto sobre la Renta)
TUIR : Testo Unico Imposta sui Redditi

¹ El autor ha obtenido el Premio Extraordinario de Licenciatura de la Universidad Carlos III de Madrid (1999) y el 2º Premio de Estudios Financieros, concedido por el Centro de Estudios Financieros (CEF) (2000) por su trabajo: *La compensación de créditos y deudas tributarias a través del mecanismo de cuenta corriente*, publicado en la Revista Estudios Financieros, N° 211, 2000 (en colaboración con Violeta Ruiz Almendral). También ha realizado su estancia de investigación en el Institut für Steuerrecht (Instituto de Derecho Tributario) de la Universidad de Münster (Alemania) bajo la dirección del Profesor Doctor Torsten Ehmcke, Catedrático Honorario de Derecho Tributario y Presidente del Finanzgericht Münster.

Una de las facetas de estas relaciones que mayores recelos, y también mayores comentarios, han merecido en la doctrina europea es el de la entrada en el ámbito de la determinación de la base imponible del Impuesto (Derecho Tributario) de los derechos de opción contable, es decir, del conjunto de posibilidades de configuración que la normativa contable (siempre flexible) concede al empresario. Además de los problemas constitucionales que plantea la posibilidad de que el empresario configure a voluntad su régimen tributario (desde la perspectiva de los principios de igualdad y capacidad económica), la remisión de las leyes de renta al Derecho Contable desencadena toda una serie de problemas de gestión uno de los cuales, es precisamente, la falta de ejercicio de la opción por el contribuyente. Este es pues un trabajo sobre Derecho español pero con una clara orientación generalista.

Sin ánimo de intervenir en polémicas, que por razones obvias me son ajenas, creo que un análisis de los artículos 16 y 17 del Código Tributario chileno podrían revelar numerosas coincidencias con los sistemas europeos de determinación de la base imponible de los impuestos empresariales. Una investigación de este género, que abordara la conexión entre Derecho Contable y Derecho Tributario en Chile, concluyendo si estamos ante un sistema de conexión probatoria (como el español hasta 1978) o de conexión probatoria y normativa (como el vigente en España y el resto de países del entorno europeo), situaría la discusión en su justo punto: el de la parte general del Derecho Financiero y Tributario. Las relaciones entre estos dos sectores del ordenamiento jurídico no es más que una faceta de la discutida conexión entre Derecho Privado y Tributario y más ampliamente entre Derecho Público y Privado, que supera, con mucho, las fronteras de las legislaciones nacionales.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En un artículo anterior, ya he tenido ocasión de pronunciarme sobre las relaciones entre la potestad de determinación del resultado contable y la estimación indirecta de bases imponibles. Se indicaba en esa ocasión que en aquellos supuestos en los que la Administración a través del procedimiento de estimación indirecta de bases determine unos hechos, a estos les será plenamente aplicable la legislación contable, que, como vimos, compone, junto a los ajustes extracontables el régimen de determinación de la base imponible².

Sin embargo, hay que plantearse ahora un problema especialmente complejo que aflora en aquellos casos en que procede la estimación indirecta de bases imponibles con causa en el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables por el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En estos casos la Administración estimará unos hechos a los que deberá aplicarse, para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de un lado la normativa contable, y de otro, los ajustes establecidos en los artículos 11 a 23 de la LIS. Y es aquí precisamente donde surge el problema.

De todos es sabido que la normativa contable recoge en su seno todo un conjunto de opciones de contabilización que obedecen a la flexibilidad necesaria en todo instrumento técnico de registro empresarial, y que sirven de forma esencial a la realización efectiva de los principios contables, preferentemente los de imagen fiel y prudencia valorativa. Estos derechos de opción que, como consecuencia de la remisión del artículo 10.3 de la LIS a la normativa contable, se convierten también en derechos de opción fiscal, plantean problemas de toda índole desde múltiples perspectivas jurídicas. Sin embargo, en este momento solo nos interesa uno de ellos. Resulta evidente que en aquellos supuestos, como el que nos ocupa, en los que el sujeto pasivo omite de forma absoluta el deber de llevanza de contabilidad no se ejerce la opción. Mientras la Inspección de los Tributos afronta la estimación de los hechos,

² Sobre este problema particular: BÁEZ MORENO, Andrés. *Potestad de determinación del resultado contable (artículo 148 LIS) y estimación indirecta de bases imponibles.* /En/ Crónica Tributaria. En prensa en el momento de elaborarse este trabajo.

en estimación indirecta como hemos visto, no existe problema alguno. Las dudas aparecen en el momento en que la Administración afronta la determinación del resultado que es labor, como ya sabemos, en que el criterio del empresario, su libre elección y la valoración de las circunstancias del caso en orden al cumplimiento de los principios contables, resulta esencial. La aplicación de normas contables de estructura cerrada, entendiendo por tales aquellas que para un mismo supuesto de hecho contemplan una sola consecuencia, no plantea problema alguno. Sin embargo, en todos aquellos casos, que son muchos, en los que para un mismo supuesto de hecho las opciones de contabilización resultan variadas, la solución no es sencilla: ¿elegirá en estos casos la Administración?, ¿debe darse al sujeto pasivo audiencia para que exprese su parecer respecto de las diversas opciones? A estas preguntas, y a otras muchas con ella relacionadas, no da respuesta ni la LIS, ni el resto de normas que disciplinan el ordenamiento jurídico-tributario. Se impone, sin embargo, una solución a un problema nada académico, y al que, tanto la doctrina tributarista como la legislación han hecho frente, solo en ámbitos muy parciales, y, desde luego, muy alejados de los derechos de opción contable.

3. LAS SOLUCIONES PARCIALES EN LAS LEYES DE LOS TRIBUTOS. LOS CASOS DEL I.R.P.F. Y EL I.V.A.

En efecto, el Derecho Tributario conoce opciones de diverso género que han merecido, al menos en la doctrina española, un tratamiento desigual, sin que, por el momento, se haya abordado una teoría general que permita la elaboración de soluciones que vayan más allá de los casos concretos a los que se hace referencia. En este sentido, han merecido especial atención, de un lado, y con cierta preeminencia, la opción por la tributación conjunta en el I.R.P.F regulada, actualmente en el artículo 69 de la Ley 40/1998, y de otro, aunque de forma más somera todo un conjunto de opciones diversas: la opción por el régimen de estimación directa simplificada, y por el régimen de estimación objetiva en el I.R.P.F, y la opción entre la devolución del exceso de IVA soportado o el traslado del saldo al ejercicio siguiente en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Ninguna de las normas que disciplinan estas opciones, ni tampoco ninguno de los trabajos a ellas dedicados, han aportado, hasta el momento, soluciones de carácter general a los problemas de las opciones fiscales, y mucho menos aún al más específico que nos ocupa: la falta de ejercicio de la opción por parte del sujeto pasivo.

Es muy frecuente entender la autonomía científica del Derecho Tributario, cuestión que desde luego no pretendemos poner en duda, de una forma equivocada. Desde hace ya algún tiempo parece estar fuera de discusión la posibilidad, y es posibilidad y no necesidad, del Derecho Tributario para apartarse en la descripción de las categorías del hecho imponible de las figuras reguladas por las distintas ramas del Derecho Privado. Esta indudable autonomía no puede hacernos dudar de la clara inspiración iusprivatista de la obligación tributaria. Dicha obligación, con todas las especialidades que se quiera, especialidades que inspiradas en su peculiar naturaleza traen causa, sin embargo, de su particular configuración legal, puede ser reconducida esquemáticamente a las relaciones obligatorias propias del Derecho Civil. Y esta no es una afirmación que derive exclusivamente de una construcción lógico-dogmática. En efecto, el artículo 9.2 de la LGT señala que tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho común. A mi juicio, y aunque este extremo no ha merecido excesiva atención en la doctrina, parece que las lagunas en cuanto a la configuración jurídica de la obligación tributaria podrían colmarse a través del Derecho común, en este caso a través del derecho de obligaciones regulado en los artículos 1088 y siguientes del Código Civil³.

³ En este sentido se ha pronunciado también la jurisprudencia tributaria. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 1980, que aun negando la aplicación del Código Civil, la reconoce para aquellos supuestos en que existan lagunas, o la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de octubre de 1976 que procede a aplicar el artículo 1282 del Código. También la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 4 de julio de 1998. En igual sentido las resoluciones del TEAC de 11 de junio de 1992 y 7 de octubre de 1992.

Existen opciones fiscales para las que el legislador tributario ha diseñado un régimen jurídico más o menos completo al que debemos acudir a efectos de resolver los problemas, que pueda plantear la opción y su ejercicio. Es el caso de la opción por la tributación conjunta en el I.R.P.F., cuya ley reguladora (artículo 69) ha previsto que en caso de falta de declaración los contribuyentes tributarán individualmente salvo que manifiesten su intención contraria de forma expresa en un plazo de diez días desde el requerimiento por parte de la Administración. Sin embargo, lo más común es el silencio, y como ya vimos, esa laguna, puede resolverse acudiendo a los preceptos del derecho común, pues en vano se buscará en el Derecho Administrativo (de indudable supletoriedad para lagunas procedimentales) precepto alguno referido a las relaciones obligatorias entre la Administración y el administrado.

4. LOS DERECHOS FISCALES DE OPCIÓN Y LAS OBLIGACIONES ALTERNATIVAS. SU IDENTIFICACIÓN CONCEPTUAL COMO PUNTO DE PARTIDA DE LA APLICACIÓN SUPLETORIA DEL DERECHO COMÚN

Se ha indicado en alguna ocasión, aunque de forma casi anecdótica, que los "derechos potestativos" o facultades de modificación jurídica, técnicamente se asemejan a la llamada facultad de elección en las obligaciones alternativas del Derecho Civil⁴. Esta es una afirmación que puede llegar a resolver multitud de problemas en torno a los derechos de opción contable (y por tanto también fiscal en el ámbito de la LIS), pero que, en todo caso, debe ser matizada y explicada con mayor hondura.

Ni los caracteres de este trabajo, ni la extensión propia del mismo, aconsejan entrar en el espinoso problema de la naturaleza jurídica de las obligaciones alternativas. Desde la pandectística, la discusión constante entre las tesis pluralistas y unitarias (es decir entre la existencia de varias o de una sola obligación) viene ocupando con especial intensidad a civilistas y romanistas. Sin embargo, en este momento nos interesa especialmente presentar una definición netamente descriptiva de la llamada obligación alternativa que nos permita contrastar este género de obligaciones con los derechos de opción fiscal, y en concreto con las opciones contables.

Se ha dicho que cuando el obligado debe ejecutar una de entre varias prestaciones, la obligación se llama alternativa⁵. Se ha dicho en igual sentido que son obligaciones alternativas aquellas que se refieren a varias prestaciones o contenidos de los que solamente uno ha de ser cumplido o entregado por el deudor⁶. Apuntado este concepto inicial debemos abordar ahora su contraste con los derechos de opción fiscal.

No es el concepto de derecho de opción fiscal uno de los que hayan sido objeto de un tratamiento siquiera superficial por parte de la doctrina. Se trata en general de un tema, que, al menos en nuestro país, ha despertado un interés nimio. Aunque existe una definición importada de la doctrina francesa que considera opción fiscal al derecho acordado por la Ley fiscal al contribuyente colocado en una situación jurídica determinada en relación al impuesto, de ejercer libremente una opción que compromete y se impone a la Administración⁷, creemos más adecuada la definición de origen germánico por cuanto hace alusión de forma

⁴ FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La atribución al particular de la facultad de configurar parcialmente su régimen tributario: especial referencia a la opción por la tributación conjunta en el I.R.P.F.* /En/ Quincena Fiscal (Editorial), N° 20, 1998, p. 5.

⁵ ALBADALEJO GARCÍA, Manuel. *De las obligaciones alternativas.* /En/ Comentarios al Código civil y Compilaciones Forales, Tomo XV, Vol. 2°. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, p. 150.

⁶ DE LA CUESTA, José María. *Las obligaciones alternativas.* /En/ Revista de Derecho Privado, enero-diciembre, 1984, p. 3.

⁷ Esta es la definición aportada por Arnaud AGOSTINI en su obra AGOSTINI, Arnaud. *Les options fiscales.* Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1983. Traducción de la definición y comentario tomados de la recensión elaborada por RUFÍAN LIZANA, Dolores María. /En/ Civitas Revista Española de Derecho Financiero, N° 38, 1983, p. 316.

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 impositivo⁸ cuando la subsunción (del hecho imponible real, entiendo) 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 posibles⁹.

No se trata de que podamos identificar la opción fiscal con la obligación alternativa, sino de que las cuotas tributarias derivadas del ejercicio de opciones fiscales puedan ser identificadas con las diferentes prestaciones posibles que constituyen el objeto de la obligación alternativa. Y creemos que esta identificación es posible.

Como se ha dicho ya en alguna ocasión entre los actuales tratadistas no hay discusión alguna en admitir que los contenidos de la prestación pueden referirse indistintamente a obligaciones de dar, o de hacer, o a abstenciones, y a cualquier combinación de entre ellas¹⁰. Sería posible, por lo tanto, la existencia de una obligación alternativa cuyo objeto estuviera compuesto por diversas prestaciones de dar. Esta regla conoce, en el Derecho Civil un importante límite previsto ya en el Digesto: "*Si ita stipulatus fuero, decem aut quinque dari spondes: quinque debentur*"¹¹. Así se deriva del principio la imposibilidad de que la elección se produzca entre dar más o menos de la misma especie o calidad pues ello supondría la eliminación del sentido de la elección. Debe tenerse en cuenta que en los derechos de opción contable si bien la alternativa recae sobre la contabilización o no de una partida contable, o sobre su contabilización de una u otra forma (desde una perspectiva cualitativa o cuantitativa) en términos de obligación tributaria principal las prestaciones alternativas son las cuotas derivadas de una u otra elección. Esto, y puesto que la cuota siempre supone una obligación de dar de carácter además necesariamente pecuniario (misma especie y calidad), podría hacer peligrar la aplicación supletoria del régimen jurídico civil de las obligaciones alternativas como aquí pretendemos.

A este impedimento creo que pueden oponerse dos argumentos de peso: 1) En primer lugar, el principio no resulta aplicable a las obligaciones tributarias, por cuanto las opciones fiscales se conceden precisamente para su ejercicio, independientemente del montante de la cuota, pues, de querer lo contrario, la ley fiscal impondría en todo caso la opción que diese lugar a la menor cuota. 2) De otro lado, el sinsentido que en el derecho civil supondría la elección de la prestación más gravosa no se da en el derecho tributario. Ello puede obedecer a varias razones entre las que pueden tener especial peso las que paso a exponer. De un lado la relación obligatoria en el derecho civil tiene, por lo general, una existencia ocasional, en el sentido de que es del todo probable que los mismos sujetos no vuelvan a dar lugar a relaciones obligatorias entre ellos sobre las que la primera de una u otra manera despliegue sus efectos. Esto no ocurre en el derecho tributario, y la relación jurídica, sobre todo en los impuestos sobre la renta, sean de personas jurídicas o físicas, tiende a reproducirse en el

⁸ Nosotros preferimos hablar de derechos de opción fiscal o tributario por cuanto no admitimos el reduccionismo propio de la doctrina alemana al derecho impositivo (*Steuerrecht*).

⁹ BIRK, Dieter. "*Besteuerung nach Wahl*" als verfassungsrechtliches Problem. /En/ *Neue Juristische Wochenschrift*, 1984, B. I (Heft 23), p. 1325. En el mismo sentido KUMMER, Wolfgang. *Steuerliche Wahlrechte*. Berlin: Diss, 1966, p. 3. MICHELS, Rolf. *Steuerliche Wahlrechte: Analyse der außerbilanziellen steuerlichen Wahlrechte (Rechtswahlmöglichkeiten), ihre Zuordnung zu Entscheidungsträgern und Entwicklung von Entscheidungshilfen*. Wiesbaden: Gabler, 1982, p. 40-41. ROSE, Gerd. *Besteuerung nach Wahl. Probleme aus der Existenz steuerlicher Rechtswahlmöglichkeiten, Grundsätze für ihre Ausnutzung*. /En/ *Steuerberater Jahrbuch*, 1979, 53. Aun cuando la definición coincide con la que se ha presentado anteriormente no alcanzo a entender la razón por la cual ROSE deja fuera de su investigación a las opciones contables. Entiendo que por razones de extensión las aparte de su estudio pero estructuralmente pertenecen a esta categoría. En igual sentido, aunque enfocando los derechos de opción contable desde la perspectiva constitucional BELSER, Karl-Heinz. *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte. Einflusmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf die Einkommensteuerschuld nach abgeschlossenem Sachverhalt*. Frankfurt: Peter Lang, 1986, p. 19.

¹⁰ RAMS ALBESA, Joaquín. *Las obligaciones alternativas*. Madrid: Montecorvo, 1982, p. 237. En igual sentido DE LA CUESTA, José María. *Las obligaciones alternativas... op. cit.*, p. 12.

¹¹ D. 45,1,12 (POMPONIO) citado por RAMS ALBESA, Joaquín. *Las obligaciones alternativas... op. cit.* p. 239.

tiempo, siendo que, además, obligaciones tributarias referidas a periodos impositivos diversos pueden relacionarse entre sí de diversa manera. Asimismo, y en el caso concreto de los derechos de opción contable, si bien respecto de la obligación tributaria principal la opción se produce exclusivamente entre diversas cuotas tributarias, esta trae causa de opciones generadas en la confección del balance que no debe estar guiado, ni principal ni exclusivamente, por el deseo de alcanzar la menor cuota posible en el Impuesto sobre Sociedades.

Creemos que estas razones resultan suficientes para eliminar la perspicacia que el principio del Digesto, muy lógico en Derecho Civil, pudiese suponer para la obligación tributaria.

Así pues, creemos haber dejado claro que las opciones fiscales dan lugar a diversas prestaciones en el seno de la misma obligación tributaria, lo que, no cabe duda, nos conduce al régimen jurídico de la obligación alternativa. Siguiendo la definición de BIRK, subsumido el hecho imponible real en el presupuesto de hecho de la norma (hecho imponible) queda en manos del obligado la consecuencia jurídica, entendida como la cuota tributaria, cuyo montante oscila según la opción contable adoptada.

Sin perjuicio de que el régimen jurídico de las obligaciones alternativas vaya a resultarnos útil en diversos problemas de interpretación a los que haremos alusión más adelante, en este momento nos interesa conocer en particular cuáles son los efectos de la falta de ejercicio de la opción por parte del sujeto pasivo.

5. EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA FALTA DE EJERCICIO DE LA OPCIÓN EN LA OBLIGACIÓN ALTERNATIVA Y LOS DERECHOS DE OPCIÓN CONTABLE.

El Código Civil español, al igual que el francés y el italiano de 1865, guardan silencio a este respecto, y es que en ninguno de los preceptos que regulan las obligaciones alternativas (artículos 1131 a 1136 del Código Civil) se hace alusión alguna a la falta de ejercicio de la elección. Tanto en nuestro país como en Francia las respuestas al problema han sido evasivas proponiéndose la aplicación del § 264 del BGB o del artículo 1278 del *Codice* (que sí regulan esta eventualidad) por vía jurisprudencial y con base en los principios generales de la buena fe consagrados en el artículo 1258 del Código Civil y en el artículo 7º, 1 del mismo Cuerpo legal¹² (*sic*), o que la regulación legal sea completada con medios previstos por las partes para vencer semejante resistencia, como podría ser, por ejemplo, la transmisión a la otra parte de la facultad de elección¹³.

A este respecto algunos Códigos de nuestro entorno jurídico más próximo sí han aportado una solución a este problema. En este sentido el § 264 del BGB señala que si el deudor habilitado para la elección no la ha ejercitado antes del inicio de la ejecución forzosa, podrá el acreedor dirigir dicha ejecución contra una u otra de las prestaciones a su elección. También el artículo 1287 del *Codice civile* italiano ha regulado la materia de forma expresa señalando que: "Cuando el deudor condenado alternativamente a dos prestaciones, no ejecuta ninguna de ellas dentro del término que se le ha asignado por el juez la elección corresponde al acreedor"¹⁴.

Sobre la base de una discusión algo oscura en torno al § 264 del BGB se han elaborado en nuestro país algunas soluciones doctrinales a este problema. PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER, tomando como base el citado párrafo, establecen la necesidad para el acreedor de demandar ante la inactividad del deudor, pidiendo la mera condena a realizar la prestación¹⁵. Sin embargo, aún queda una laguna por resolver, y es que tampoco especifica el

¹² DE LA CUESTA, José María. *Las obligaciones alternativas... op. cit.*, p. 18.

¹³ GLEBER, M.J. *Les obligations alternatives. /En/ Revue Trimestrielle de Droit civil*, 1969, p. 26 y ss. Citado por CRISTÓBAL MONTES, Ángel. *Las obligaciones alternativas*. Barcelona: Bosch, 1992, p. 93.

¹⁴ Traducción tomada de CRISTÓBAL MONTES, Ángel. *Las obligaciones alternativas... op. cit.* p. 86.

¹⁵ PÉREZ GONZÁLEZ, Blas; ALGUER, José. *Notas al Derecho de obligaciones de Ennecerus y Lehmann*, Vol. I. Barcelona: 1954, p. 110-111.

Código qué ocurre si el deudor no ejerce su opción. Aquí divergen los anotadores de ENNECERUS de la solución alemana que, como sabemos, permite en este caso al acreedor dirigir la ejecución a cualquiera de las prestaciones alternativas. PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER, tomando como base la idea de que la elección es un deber para el deudor, aplican por analogía los artículos 1098 del Código Civil y 924 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, permitiendo que sea el juez quien haga por sí la elección¹⁶. CRISTÓBAL MONTES se muestra crítico con esta solución por cuanto entiende que, de un lado, la elección no puede ser entendida como un deber, y de otro, que el ejercicio de la primera acción (petición de condena a realizar una de las prestaciones alternativas) carece de sentido en Derecho español, pues en el BGB su función es precisamente operar el cambio de la elección al deudor, algo que en Derecho español resulta imposible a juzgar por el silencio del Código a este respecto¹⁷. En su lugar, y en caso de retraso del deudor, el acreedor podrá solicitar al juez que proceda a realizar la elección.

Creemos sin embargo que ninguna de las dos tesis indicadas resulta aceptables. PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER, creemos, incurren en un defecto de argumentación, propio, generalmente, de las posturas eclécticas. De la solución alemana (§ 264 BGB) toman exclusivamente una parte, rechazando el resto, y ello les hace incurrir, creo en un error lógico. Los anotadores de ENNECERUS, como ya hemos dicho, importan la primera parte de la solución germánica imponiendo al acreedor el ejercicio de una acción con petición alternativa (*alternativer Klageantrag*¹⁸), pero, sin embargo, y puesto que parten de la imposibilidad del paso de la facultad electiva al acreedor, no pueden aceptar la segunda parte de la solución, es decir, la posibilidad del acreedor de dirigir la ejecución contra cualquiera de las prestaciones alternativas. Tomando como base la supuesta existencia de un deber de elección, posibilitan que el juez proceda a la elección de una de las prestaciones debidas. Sin embargo, creo que tomar la solución alemana a medias supone desconocer el sentido de la misma. En la doctrina civil alemana contemporánea se ha generalizado la idea de que la elección no constituye un deber sino simplemente una preparación de la prestación¹⁹. Y es por ello que se niega la que ha dado en llamarse *acción para el cumplimiento de la opción* (*Klagerecht auf Vornahme der Wahl*²⁰) que debe entenderse como acción orientada al cumplimiento de una de las prestaciones y no al propio ejercicio de la opción (*alternativer Klageantrag*) reconocida por la doctrina de forma mayoritaria, como hemos visto. Por lo tanto, como vemos, se propone el ejercicio de la acción con petición alternativa, acción cuyo fundamento inmediato reside, en el derecho alemán, en la posibilidad de traspaso de la elección al deudor a partir de la ejecución forzosa,

¹⁶ A igual solución se adhiere ALBADALEJO GARCÍA, Manuel. *De las obligaciones alternativas...* op. cit. p. 175-176.

¹⁷ CRISTÓBAL MONTES, Ángel. *Las obligaciones alternativas...* op. cit. p. 96-97.

¹⁸ HEINRICHS, Helmut. *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. Band 2. Schuldrecht Allgemeiner Teil (§§ 241-432)*. München: Beck, 1994, p. 585. PALANDT. *Bürgerliches Gesetzbuch. Band 7*. München: Beck, 1990, p. 298. GERNHUBER, Joachim. *Handbuch des Schuldrechts. Das Schuldverhältnis. Begründung und Änderung. Pflichten und Strukturen. Drittwirkungen. Band 8*. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1989, p. 269.

¹⁹ SELB, Walter. *J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetze. 12., neubearbeitete Auflage. Zweites Buch. Recht der Schuldverhältnisse §§ 255-327*. Berlin: J. Schweitzer Verlag, 1979, p. 263-264. MANFRED, Wolf. *Schuldrecht I (§§ 241 - 432)*. /En/ Bürgerliches Gesetzbuch. Kohlhammer Kommentar. Stuttgart-Berlin-Köln: W. Kohlhammer, 1990, p. 500. GERNHUBER, Joachim. *Handbuch des Schuldrechts...* op. cit., p. 266. PALANDT. *Bürgerliches Gesetzbuch...* op. cit. p. 298. HEINRICHS, Helmut. *Münchener Kommentar...* op. cit. p. 584-585. SIRP, Wilhelm. *BGB Handkommentar. 1. Band*. Münster: Aschendorff, 1989, p. 645. VOLLKOMMER, Max. *Jauernig Bürgerliches Gesetzbuch*. München: Beck, 1999, p. 219.

²⁰ SIRP, Wilhelm. *BGB Handkommentar...* op. cit. p. 645. PALANDT. *Bürgerliches Gesetzbuch...* op. cit. p. 298. MANFRED, Wolf. *Schuldrecht I (§§ 241 - 432)*... op. cit. p. 500. HEINRICHS, Helmut. *Münchener Kommentar...* op. cit. p. 584. Estos dos últimos autores niegan incluso la posibilidad de una pretensión de ejecución (*Erfüllungsklage*) en caso de que en contrato o en testamento se haya establecido un deber de elección. Consideran ambos que en el § 264 BGB no existe al respecto un interés digno de protección. Más tarde volveremos sobre este tema, en el que sin duda reside la clave del problema que nos ocupa.

pero cuya idea matriz no es otra que la inexistencia de una acción para el cumplimiento de la opción, que trae causa, como hemos visto, de que el derecho de elección no implica de forma correlativa un deber. Sin embargo, ante la falta de elección tras la sentencia derivada del ejercicio de la primera acción, toman como fundamento de la elección por parte del juez la existencia de un deber de elección del deudor. No queremos manifestarnos ni a favor ni en contra de la existencia de un deber de elección, de momento, pero lo que no nos parece adecuado, desde luego, es extraer un régimen jurídico compuesto de dos fases que obedecen respectivamente a la existencia y a la inexistencia de dicho deber.

Como ya afirmamos *supra* no estamos de acuerdo tampoco con la crítica de CRISTÓBAL MONTES a las tesis de PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER. Su crítica se basa esencialmente en la imposibilidad de transferencia al acreedor de la facultad de elección por ausencia de previsión legal, lo que privaría de sentido a la acción con petición alternativa “que se enrumba fundamentalmente a la consecución de dicho objetivo²¹”. No alcanzo a entender la rotundidad con la que se hace alusión a la imposibilidad de transmisión al acreedor de la facultad de elegir. Es precisamente ese silencio el que debe colmarse en el problema que nos ocupa. La ley en efecto no regula la transferencia al acreedor de la facultad de elegir pero tampoco impone la conservación. De otro lado no alcanzo a comprender cómo puede proponerse la transferencia de la elección al juez, que a fin de cuentas, y en lo que se refiere a las prestaciones alternativas, es un tercero. Igualmente no alcanzo a entender, ni CRISTÓBAL MONTES detalla, cuáles serán los criterios de elección del juez. Una solución de este género conducirá a un caso de total discrecionalidad del juez, no solo contraria al espíritu de la ley²² sino al propio sentido de las obligaciones alternativas.

A la hora de resolver este problema, para el que aún no tenemos una solución definitiva, creo que resulta muy adecuado dejar claro desde el principio ante qué tipo de obligaciones alternativas nos encontramos. Ya se ha dicho más arriba que la facultad de elección no implica un deber de elección para el acreedor. En igual sentido se ha pronunciado en la doctrina española CRISTÓBAL MONTES²³. En las obligaciones alternativas a las que llamaremos comunes la existencia del deber resulta cuanto menos discutible (prueba de ello es la intensa polémica que se ha generado en torno al mismo en la que por razones evidentes no podemos entrar). Sin embargo, hay casos, en los que, por un motivo u otro, la existencia de dicho deber resulta evidente. Así, la doctrina alemana se ha manifestado a favor de la posibilidad de que exista un deber introducido por vía contractual o testamentaria²⁴. Sin embargo, no se hace referencia a la existencia de un deber de origen legal, algo que, en Derecho Privado sería una contradicción en los términos. No obstante, debe considerarse el problema ahora desde la perspectiva del Derecho Tributario.

No creo que pueda hablarse de un deber autónomo de elección contable. Asimismo, la elección de la prestación en la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible del IS, sí que forma parte del contenido de deberes tributarios de carácter más general. No

²¹ CRISTÓBAL MONTES, Ángel. *Las obligaciones alternativas... op. cit.* p. 97.

²² En efecto, el artículo 1098 del Código Civil cuya aplicación analógica se pretende obedece a una lógica bien distinta y conduce a resultados distintos. En él se manda ejecutar a costa del obligado su obligación incumplida de hacer. Sin embargo, la inexistencia del alternatividad en este caso imposibilita la discrecionalidad que denunciábamos anteriormente.

²³ CRISTÓBAL MONTES, Ángel. *Las obligaciones alternativas... op. cit.* p. 44-48. También, esta no es ni muchísimo menos la doctrina dominante en nuestro país que con la importante influencia de RUBINO (RUBINO, Domenico. *Delle Obligazioni, Obbligazione alternative. I/En/* Comentario del Codice Civile a cura di Antonio Sciajola e Giuseppe Branca. Libro IV. Delle Obligazioni. Bolonia-Roma: Zanichelli-Foro Italiano, 1968, p. 57) se ha pronunciado repetidas veces a favor de la facultad de elección como un poder-deber del deudor. En este sentido DIEZ-PICAZO, Luis. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial. Tomo I.* Madrid: Tecnos, 1983, p. 503-504. RAMS ALBESA, Joaquín. *Las obligaciones alternativas... op. cit.* p. 290.

²⁴ En este sentido HEINRICH, Helmut. *Münchener Kommentar... op. cit.* p. 585. MANFRED, Wolf. *Schuldrecht I (§§ 241-452)... op. cit.* p. 501. GERNHUBER, Joachim. *Handbuch des Schuldrechts... op. cit.*, p. 267. SELB, Walter. *J. von Staudingers Kommentar... op. cit.* p. 50.

queremos entrar ahora en la difícil discusión en torno a si la elección contable debe enmarcarse en el deber de llevar contabilidad, en el de declarar o en el de autoliquidar; lo que sí conviene dejar claro desde este momento es que el ejercicio de las opciones contables, necesario para la presentación de una cuenta de pérdidas y ganancias, es requisito indispensable tanto de la correcta llevanza de libros contables como de la presentación de declaraciones y autoliquidaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Existe pues, sin género alguno de duda, un deber de elección, al que no nos atrevemos a calificar de autónomo, aunque sí a constituir en presupuesto necesario para el cumplimiento de diversos deberes tributarios.

Ya dijimos más arriba que también en el Derecho alemán las consecuencias de la existencia de un deber de elección, fuese este contractual o testamentario, eran discutidas. Autores de la talla de MANFRED²⁵ o HEINRICH²⁶ niegan la posibilidad de que de la existencia de un deber de elección se derive, tras el incumplimiento, una acción de ejecución. Alegan estos autores el mismo argumento, y es que, en su opinión no existe, conforme al § 264 BGB, un interés digno de protección. Creo que el razonamiento no es correcto. Si precisamente se afirma de forma genérica que del § 264 del BGB no puede derivarse la existencia de un deber de elección, no alcanzo a entender cómo la existencia o no de una acción de ejecución derivada del establecimiento de un deber de elección, por vía contractual o testamentaria, puede derivarse del mismo parágrafo, que, en pura lógica, obedece a un distinto fundamento. La existencia del interés requerido debe buscarse pues al margen del parágrafo. En este sentido comparto la autorizada opinión de SELB cuando afirma que no alcanza a entenderse el porqué negar la existencia de dicha acción. Además, añadido yo, si esta acción no se concede al acreedor cuál es el sentido de introducir un deber de elección por vía contractual o testamentaria. La respuesta, caso de asumir la tesis de MANFRED y HEINRICH, no resulta posible y el deber carecería de cualquier relevancia jurídica.

Hemos concluido pues que si existe un deber de elección no ejercitado por el deudor en plazo (si es que se ha fijado tal plazo, algo que será lo más normal) el acreedor contará con una acción de ejecución, cuyo contenido no puede ser otro que dirigir la citada acción a una u otra de las prestaciones alternativas.

Ahora debemos plantearnos cuál es el plazo para el ejercicio de las opciones contables. Ello puede resultar especialmente complejo en este ámbito especial de opciones pues, como sabemos, el sujeto pasivo registra sus operaciones en su libro diario de forma continua, cierra su contabilidad a final del ejercicio, y comunica a la Administración sus datos contables en su declaración-liquidación. Así pues, existen hasta tres momentos, a los que puede ligarse la elección. Esta aparente duda creo que tiene fácil solución aplicando el Código Civil, que no hace más que recoger una norma de sentido común. Señala en este sentido el artículo 1133 del Código, que la elección no producirá efecto sino desde que fuere notificada. La notificación de la elección en derecho tributario se produce, en efecto, a partir de la presentación de la declaración liquidación, en la que el sujeto pasivo recoge las cifras finales del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias. Es decir, la falta de cumplimiento del deber de declarar y autoliquidar en plazo habilita a la Administración para el ejercicio de la opción por sí misma. Debe hacerse notar aquí la diferencia esencial entre la obligación civil y la obligación tributaria. Como vimos más arriba, la falta de cumplimiento del deber de elección cuando este existía confería al acreedor la acción de ejecución, que, como su mismo nombre indica, suponía la necesidad de acudir a los órganos jurisdiccionales, precisamente en el ejercicio de la acción. La obligación tributaria presenta, en efecto, rasgos distintos. La falta de cumplimiento del deber de declarar y autoliquidar por el sujeto pasivo habilita la práctica de liquidación tras el desarrollo de las actuaciones inspectoras por parte de la Administración. Se dice, con razón, que el deber de autoliquidar se extingue, con la liquidación de oficio, por falta de

²⁵ MANFRED, Wolf. *Schuldrecht I (§§ 241-432)*... *op. cit.* p. 500.

²⁶ HEINRICH, Helmut. *Münchener Kommentar*... *op. cit.* p.584.

cumplimiento del deber²⁷. La extinción del deber de declarar y autoliquidar lleva aparejada, como es lógico, la extinción del deber de elección al que tantas veces hemos hecho alusión.

Sin embargo, aun estando resuelto el problema de forma definitiva, todavía queda en el planteamiento una sombra de duda, no ya de orden conceptual o teórico, sino de cariz netamente práctico. La elección entre diversas opciones contables por la Administración Tributaria, no se encuentra exenta de problemas de hondo calado jurídico, entre los que aflora, con especial virulencia, el discutido tema de la discrecionalidad. Y es que, el que sea la Administración quien ejercite los derechos de opción contable, no deja de suponer una subversión radical de la lógica que subyace a la propia atribución de las opciones contables al empresario. Por ello creemos que no estará de más, aun siendo conscientes de lo dicho hasta el momento, articular una posibilidad adicional, y última, para que el sujeto pasivo ejercite la opción contable.

El momento adecuado para que el sujeto pasivo manifieste su voluntad creemos que debe ser el trámite de audiencia al que hace referencia el artículo 33. ter. 2 del RGIT, audiencia que se concede con carácter previo a la formalización de las actas para que el sujeto pasivo manifieste lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular. Es este un cauce adecuado, sobre todo en orden a evitar muchos problemas que genera la elección por parte de la Administración. Además, resulta coherente esta solución, con la adoptada por la Ley del I.R.P.F en su artículo 69. En aquellos casos en que los sujetos pasivos no se hayan manifestado entre las alternativas de tributar de forma conjunta o separada, por no haber presentado declaración existirá un plazo de diez días desde el requerimiento administrativo para que se manifiesten de forma expresa por una u otra de las alternativas existentes.

6. BIBLIOGRAFÍA

- ALBADALEJO GARCÍA, Manuel. *De las obligaciones alternativas*. /En/ Comentarios al Código civil y Compilaciones Forales, Tomo XV, Vol. 2º. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, p. 150-189.
- BÁEZ MORENO, Andrés. *Potestad de determinación del resultado contable (artículo 148 LIS) y estimación indirecta de bases imponibles*. /En/ Crónica Tributaria. En prensa en el momento de elaborarse este trabajo.
- BELSER, Karl-Heinz. *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte. Einflußmöglichkeiten des Steuerpflichtigen auf die Einkommensteuerschuld nach abgeschlossenem Sachverhalt*. Frankfurt: Peter Lang, 1986, 203 p.
- BIRK, Dieter. "Besteuerung nach Wahl" als verfassungsrechtliches Problem. /En/ Neue Juristische Wochenschrift, 1984, B. I (Heft 23), p. 1325-1329.
- CRISTÓBAL MONTES, Ángel. *Las obligaciones alternativas*. Barcelona: Bosch, 1992, 159 p.
- DE LA CUESTA, José María. *Las obligaciones alternativas*. /En/ Revista de Derecho Privado, enero-diciembre, 1984, p. 3-25.
- DIEZ-PICAZO, Luis. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial. Tomo I*. Madrid: Tecnos, 1983.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La atribución al particular de la facultad de configurar parcialmente su régimen tributario: especial referencia a la opción por la tributación conjunta en el I.R.P.F.* /En/ Quincena Fiscal (Editorial), Nº 20, 1998, p. 5-9.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, María José. *La autoliquidación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1995, 276 p.
- GERNHUBER, Joachim. *Die Wahlschuld*. /En/. Handbuch des Schuldrechts. Das Schuldverhältnis. Begründung und Änderung. Pflichten und Strukturen. Drittwirkungen. Band 8. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1989, p. 253-276.
- GLEBER, M.J. *Les obligations alternatives*. /En/ Revue Trimestrielle de Droit civil, 1969.
- HEINRICHS, Helmut. *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. Band 2. Schuldrecht Allgemeiner Teil (§§ 241-432)*. München: Beck, 1994, p. 576-588.
- KUMMER, Wolfgang. *Steuerliche Wahlrechte*. Berlin: Diss, 1966.

²⁷ FERNÁNDEZ PAVÉS, María José. *La autoliquidación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1995, p. 72-74.

- MANFRED, Wolf. *Schuldrecht I (§§ 241-432)*. /En/ Bürgerliches Gesetzbuch. Kohlhammer Kommentar. Stuttgart-Berlin-Köln: W. Kohlhammer, 1990, p. 492-509.
- MICHELS, Rolf. *Steuerliche Wahlrechte: Analyse der außerbilanziellen steuerlichen Wahlrechte (Rechtswahlmöglichkeiten), ihre Zuordnung zu Entscheidungsträgern und Entwicklung von Entscheidungshilfen*. Wiesbaden: Gabler, 1982, 568 p.
- PALANDT. *Bürgerliches Gesetzbuch. Band 7*. München: Beck, 1990, 2679 p.
- PÉREZ GONZÁLEZ, Blas; ALGUER, José. *Notas al Derecho de obligaciones de Ennecerus y Lehmann, Vol I*. Barcelona: 1954.
- RAMS ALBESA, Joaquín. *Las obligaciones alternativas*. Madrid: Montecorvo, 1982, 415 p.
- ROSE, Gerd. *Besteuerung nach Wahl. Probleme aus der Existenz steuerlicher Rechtswahlmöglichkeiten, Grundsätze für ihre Ausnutzung*. /En/ Steuerberater Jahrbuch, 1979. p. 49-93.
- RUBINO, Domenico. *Delle Obligazioni, Obbligazione alternative*. /En/ Commentario del Codice Civile a cura di Antonio Sciajola e Giuseppe Branca. Libro IV. Delle Obligazioni. Bologna-Roma: Zanichelli-Foro Italiano, 1968.
- SELB, Walter. *J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetze. 12., neubearbeitete Auflage. Zweites Buch. Recht der Schuldverhältnisse §§ 255-327*. Berlin: J. Schweitzer Verlag, 1979, p. 42-62.
- SIRP, Wilhelm. *BGB Handkommentar. 1. Band*. Münster: Aschendorff, 1989, p. 644-647.
- VOLLKOMMER, Max. *Jauernig Bürgerliches Gesetzbuch*. München: Beck, 1999, p. 215-221.