

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN

Sentencia n.º 13/2026 de 12 de enero de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 3/2023

SUMARIO:**IRPF. Ganancias patrimoniales. Ganancias exentas. Exención por reinversión. Vivienda habitual.**

Derecho autónomo ex lege. Los recurrentes otorgaron escritura pública de compraventa de vivienda en 2018 y presentaron autoliquidación del impuesto en la modalidad de TPO en 2019. Ese mismo año, presentaron escrito en virtud del cual solicitaban la rectificación de la autoliquidación y devolución de parte de la cantidad ingresada al entender que tenían derecho a la aplicación de la bonificación del 50% sobre la cuota íntegra, prevista en el Decreto 1/2005, por adquisición de inmueble que va a constituir la vivienda habitual de la familia numerosa. Los recurrentes sostienen que la presentación de una autoliquidación sin incluir inicialmente un beneficio fiscal no implica una renuncia definitiva a este. En este caso la solicitud de la aplicación de la bonificación se realizó una vez practicada la autoliquidación por el ITP y AJD, motivo por el cual la resolución del TEARA desestima la reclamación al entender que no se ejercitó en plazo el derecho a la bonificación de la cuota íntegra. Razona que, la consideración de vivienda habitual del inmueble depende del cumplimiento de unos requisitos cuyo cumplimiento solo se puede verificar a posteriori, lo que conllevaría que el interesado debería haber optado por la aplicación del beneficio dentro del periodo voluntario de presentación de la autoliquidación por el ITP y AJD. Es necesario recordar que, el régimen jurídico de la declaración tributaria (art. 119 LGT) difiere sustancialmente del de la autoliquidación (art. 120 LGT). Mientras que el art. 119.3 LGT establece límites a la rectificación de opciones, el art. 120.3 LGT otorga al obligado tributario el derecho a instar la rectificación de su autoliquidación siempre que considere que esta ha perjudicado sus intereses legítimos; al tratarse en este caso de una autoliquidación, no resulta aplicable de forma automática la restricción temporal del art. 119.3 LGT. Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, una opción tributaria no es cualquier decisión del contribuyente sino exclusivamente aquella en la que la norma articula una verdadera alternativa entre regímenes jurídicos diferentes y excluyentes (v.gr., tributación conjunta o individual). Para que exista una opción, la normativa debe identificarla como tal y ofrecer al menos dos vías de aplicación del tributo. En el presente caso, la bonificación no se configura como un régimen alternativo sino como un derecho autónomo que se adquiere ex lege al cumplir los requisitos materiales de ser familia numerosa y destinar el inmueble adquirido a constituir la vivienda habitual de su familia, circunstancias debidamente acreditadas; no cabe, por tanto, calificar como "opción" la mera aplicación de un beneficio fiscal al que se tiene derecho por ley, y cuyo ejercicio no puede ser excluido por una declaración fuera de plazo ni puede presumirse su renuncia tácitamente.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN**SENTENCIA**

Intervención: Interviniente: Abogado: Procurador:

Demandante Emiliano BEATRIZ RUBIO MOMBIELA MERCEDES NASARRE JIMÉNEZ

Demandante Caridad BEATRIZ RUBIO MOMBIELA MERCEDES NASARRE JIMÉNEZ

Demandado TEARA ABOGADO DEL ESTADO DE ZARAGOZA

Codemandado DIPUTACION GENERAL DE ARAGON LETRADO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGON

SENTENCIA 000013/2026**ILMOS. SRES.****PRESIDENTA**

D.ª María del Carmen Muñoz Juncosa

MAGISTRADOS

D. Emilio Molins García-Atance

D. Ramon Gomis Masqué

D.ª Pilar Galindo Morell

En Zaragoza, a doce de enero de dos mil veintiséis.

Síguenos en...



VISTO, por la Sala de lo Contencioso-administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección Segunda) el recurso contencioso administrativo núm. 3/2023 interpuesto por don Emiliano y de doña Caridad, representados por la procuradora de los tribunales doña Mercedes Nasarre Jiménez y bajo la dirección letrada de doña Beatriz Rubio Mombiola, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, representado y defendido por el abogado del Estado.

Ha comparecido como administración codemandada el Gobierno de Aragón, representado y defendido por el letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente la Ilma. Sra. D.ª Pilar Galindo Morell quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -La parte recurrente interpuso el presente recurso contencioso administrativo en escrito que tuvo entrada en la secretaría de la Sala el 13 de febrero de 2023 en virtud de [auto de incompetencia dictado por el Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza de 2 de febrero del 2023](#).

SEGUNDO.-El objeto del recurso es la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Aragón -TEARA-, con intervención de los miembros de la Sala de Murcia, de 28 de octubre de 2022 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 contra el acuerdo de liquidación dictado por el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón -expediente NUM001- que desestima solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y la subsiguiente devolución de ingresos indebidos.

TERCERO. -Previo la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimó aplicables, concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que se *"anule la resolución de 28 de octubre de 2022 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón en procedimiento NUM000 por la que se desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta frente a la resolución de 17 de septiembre de 2019 de la Jefatura del Servicio de Asistencia, liquidación y recaudación Tributaria de la Diputación General de Aragón denegatoria de devolución de ingresos indebidos correspondientes a autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales relativa al expediente registrado con número NUM001, declarando en consecuencia el derecho a rectificación de la liquidación tributaria practicada en el citado expediente y consiguiente devolución del 50% de todas las cuotas tributarias abonadas en el mismo tanto determinadas mediante autoliquidación como mediante comprobación de valores"*

CUARTO -La Administración demandada y codemandada en sus respectivos escritos de contestación a la demanda solicitaron, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho, que se dicte sentencia desestimatoria del recurso interpuesto.

QUINTO. -Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló para la votación y fallo el día 16 de diciembre de 2025.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. -Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Aragón -TEARA-, con intervención de los miembros de la Sala de Murcia, de 28 de octubre de 2022 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón -expediente NUM001- que desestima solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y la subsiguiente devolución de ingresos indebidos.

SEGUNDO. -La resolución de la presente litis aconseja poner de manifiesto los acontecimientos que han tenido lugar y que se expresan, de manera cronológica, a continuación, sobre los datos que se desprenden del expediente administrativo:

a) Los recurrentes otorgaron escritura pública de compraventa de vivienda el día 21 de diciembre de 2018 y presentaron autoliquidación del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas el 21 de enero de 2019 con una cuota ingresada por importe de 33.700 €

b) El 7 de marzo de 2019 presentaron escrito en virtud del cual solicitaba la rectificación de la autoliquidación y devolución de parte de la cantidad ingresada al entender que tenían derecho a la aplicación de la bonificación del 50% sobre la cuota íntegra, prevista en el Decreto 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, por adquisición de inmueble que va a constituir la vivienda habitual de la familia numerosa.

c) Dicha petición fue desestimada por resolución de 16 de septiembre de 2019 al entender que no se ejerció en el momento oportuno el derecho a la aplicación de la bonificación con base a lo dispuesto en el [artículo](#)

212.1 del citado Decreto Legislativo 1/2005, precepto que regula la opción por la aplicación de beneficios fiscales.

d) Deducida reclamación económica-administrativa fue desestimada por la resolución del TEARA que es ahora de revisión jurisdiccional ante la Sala.

TERCERO. -Expuestos en el anterior relato fáctico los hechos acaecidos, la resolución del TEARA tras reproducir la normativa aplicable, [artículo 121.5 y 212.1 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón](#), por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos recogida, razona como sigue:

"(...) la consideración de vivienda habitual del inmueble depende del cumplimiento de unos requisitos cuyo cumplimiento solo se puede verificar a posteriori, lo que conllevaría que el interesado debería haber optado por la aplicación del beneficio dentro del periodo voluntario de presentación de la o autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A la vista de la documentación obrante en el expediente, teniendo en cuenta que la escritura de compraventa de la vivienda data del 21/12/2018 y que la opción por el beneficio fiscal se ejerció el 07/03/2019 (con la presentación del escrito de solicitud de rectificación) este Tribunal considera que el interesado no ejerció en plazo el derecho a la bonificación de la cuota íntegra".

Finalmente, y por lo que respecta a la alegación referida a que el precepto no indica que pueda ser instada una rectificación tras el plazo de presentación de la declaración, se remite a lo dispuesto en el [artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria](#).

Los recurrentes sostienen que la presentación de una autoliquidación sin incluir inicialmente un beneficio fiscal no implica una renuncia definitiva a este, basándose en los siguientes argumentos:

(i) La bonificación por adquisición de vivienda para familias numerosas es un derecho autónomo y no una "opción tributaria" en el sentido del [artículo 119.3 LGT](#). Según la jurisprudencia que reseña, y cuyo contenido reproduce, la [sentencia de 30 de noviembre de 2021 -ECLI:ES:TS:2021:4394](#) - una opción implica elegir entre dos regímenes jurídicos excluyentes, mientras que un derecho es una facultad que la ley otorga directamente al cumplirse ciertos requisitos. Al ser un derecho, su ejercicio no puede ser excluido por una declaración fuera de plazo ni puede presumirse su renuncia si esta no es expresa.

(ii) El [artículo 119 LGT](#) resulta aplicable a las declaraciones tributarias, pero en este caso se trata del Impuesto sobre Transmisiones que fue declarado mediante autoliquidación por lo que resulta de aplicación el [artículo 120 del citado texto legal](#).

Dicho precepto otorga al obligado tributario el derecho a instar la rectificación de su autoliquidación cuando considere que esta ha perjudicado sus intereses legítimos sin las limitaciones temporales estrictas que se aplican a las declaraciones tributarias de opciones específicas.

(iii) Alegan que el inmueble adquirido es la primera vivienda habitual debidamente justificado mediante la nota de localización y la nota simple del Registro de la Propiedad que se acompañan como documentos números seis y siete del escrito de demanda, por lo que al tratarse de una adquisición de primera vivienda habitual están exonerados del cumplimiento de los requisitos establecidos en las letras c) y d) del número 1 del artículo 121-5 por previsión expresa de su ordinal 3.

(iv) Y terminan sus razonamientos con la defensa de ser evidente que la inclusión de bonificaciones no tenía por objeto reducir los derechos de los contribuyentes anteriormente beneficiados por tipos reducidos. Y no admite discusión que si el hecho imponible se hubiera producido vigentes los tipos reducidos y se hubiera calculado su cuota tributaria aplicando un tipo normal por error y posteriormente hubiera solicitado su rectificación y correspondiente devolución de ingresos indebidos ésta no hubiera sido rechazada con fundamento en el artículo 119.3 dado que la aplicación de un tipo normal o reducido, no es una opción, sino que la procedencia de uno u otro tipo viene determinada por la normativa tributaria reguladora del Impuesto.

El abogado del Estado con base a los razonamientos de la resolución impugnada, que reproduce parcialmente, solicita la confirmación de la resolución impugnada.

El letrado del Gobierno de Aragón entiende que la regulación del precepto es clara, y el hecho incontestable es que los contribuyentes no ejercieron en tiempo y forma su derecho a optar por la bonificación, no pudiendo optar por aplicar la misma con posterioridad y cita la [sentencia de esta Sala núm. 272/2020 de 13 de julio de 2020, recurso 65/2018](#).

CUARTO. -Expuestas las posturas defensivas de las partes, el objeto de la litis consiste en determinar si resulta conforme a derecho aplicar la bonificación por adquisición de vivienda habitual por familia numerosa.

La controversia exige partir de la normativa aplicable que está recogida en el [artículo 121.5 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón](#), referido a la "Bonificación en cuota aplicable a la adquisición de vivienda habitual por familias numerosas", cuyo apartado 1 dispone:

«1. En las transmisiones de aquellos inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa, el adquirente podrá aplicarse, en el concepto «Transmisiones patrimoniales onerosas», una bonificación del 50 por 100 sobre la cuota tributaria íntegra, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos (...).».

Por su parte el artículo 212-1 del mismo texto normativo "Opción por la aplicación de beneficios fiscales", señala:

«Cuando la definitiva efectividad de un beneficio fiscal dependa del cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito en un momento posterior al de devengo del impuesto, la opción por la aplicación de tal beneficio deberá ejercerse expresamente en el período voluntario de declaración o autoliquidación por este impuesto. De no hacerse así, y salvo lo dispuesto en la normativa propia de cada beneficio fiscal, se entenderá como una renuncia a la aplicación del beneficio por no cumplir la totalidad de requisitos establecidos o no asumir los compromisos a cargo del obligado tributario».

En este caso la solicitud de la aplicación de la bonificación se realizó una vez practicada la autoliquidación por el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados motivo por el cual la resolución del TEARA desestima la reclamación al entender que no se ejercitó en plazo el derecho a la bonificación de la cuota íntegra.

Como premisa debemos partir que el régimen jurídico de la declaración tributaria ([art. 119 LGT](#)) difiere sustancialmente del de la autoliquidación ([art. 120 LGT](#)). Mientras que el [artículo 119.3 LGT](#) establece límites a la rectificación de opciones, el [artículo 120.3 LGT](#) otorga al obligado tributario el derecho a instar la rectificación de su autoliquidación siempre que considere que esta ha perjudicado sus intereses legítimos; al tratarse en este caso de una autoliquidación, no resulta aplicable de forma automática la restricción temporal del [artículo 119.3 LGT](#).

Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, [sentencia de 18 de mayo de 2020](#) (ROJ: STS 1102/2020 - ECLI:ES:TS:2020:1102), de 30 de noviembre de 2021 (ROJ: STS 4394/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4394), sobre la aplicación del mecanismo de compensación de bases imponibles negativas cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente y la de 23 de febrero de 2023 (ROJ: STS 648/2023 - ECLI:ES:TS:2023:648), sobre la deducción de las cuotas soportadas del IVA, una opción tributaria no es cualquier decisión del contribuyente sino exclusivamente aquella en la que la norma articula una verdadera alternativa entre regímenes jurídicos diferentes y excluyentes (v.gr., tributación conjunta o individual). Para que exista una opción, la normativa debe identificarla como tal y ofrecer al menos dos vías de aplicación del tributo.

En el presente caso, la bonificación por adquisición de vivienda para familias numerosas no se configura como un régimen alternativo sino como un derecho autónomo que se adquiere ex lege al cumplir los requisitos materiales de ser familia numerosa y destinar inmueble adquirido a constituir la vivienda habitual de su familia [vide art. 121.5, letra a)], circunstancias debidamente acreditadas; no cabe, por tanto, calificar como "opción" la mera aplicación de un beneficio fiscal al que se tiene derecho por ley. La bonificación pretendida se aplica en la cuota del ITP para vivienda habitual adquirida por familias numerosas, conforme al Decreto Legislativo 1/2005 requiere acreditación de la condición de familia numerosa y uso habitual de la vivienda en el momento del devengo, sin plazo específico de solicitud en la normativa autonómica que condiciona su concesión. ?

El [artículo 212-1 del Decreto Legislativo 1/2005](#) prevé excepciones a la presunción de renuncia según la «*normativa propia de cada beneficio*» y dado que el artículo 121-5 establece presunciones de cumplimiento para la primera vivienda habitual, no existe un requisito de cumplimiento futuro que impida la rectificación posterior de la autoliquidación.

Por su parte, el [artículo 119 LGT](#) establece que las opciones fiscales vinculan a la Administración durante el plazo de ejercicio y cuatro años posteriores, impidiendo su revocación salvo por dolo, error o inexactitud esencial pero no resultan de aplicación a bonificaciones, reducciones o exenciones que forman parte de la cuantificación objetiva de la obligación tributaria.

La administración codemandada reseña en su escrito de contestación a la demanda la [sentencia de esta Sala y Sección núm. 272/2020 de 13 de julio de 2020, recurso 65/2018](#) que se refiere, como así se reconoce el citado escrito a un supuesto diferente, en concreto, a la reducción por donación de vivienda habitual y al requisito de la permanencia de diez años en el patrimonio de los adquirentes.

De la normativa reguladora y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que al analizar reducciones o bonificaciones del 95 % en otros tributos, como la consideración de empresa familiar o arrendamiento de inmuebles, se extraen tres ideas trasladables a la asignación del 95 % por vivienda de familias numerosas en Aragón: ?

(i) El beneficio del 95% se configura como un auténtico derecho subjetivo del contribuyente si se acreditan los requisitos materiales (condición de familia numerosa, destino a vivienda habitual, límites de valor, etc.). ?

(ii) No se trata de una "opción tributaria" en el sentido estricto del [artículo 119.3 LGT](#) sino de un beneficio que forma parte del cálculo de la deuda, por lo que no cabe restringirlo solo por razones formales más allá de los límites de prescripción. ?

(iii) La carga de la prueba recae en el contribuyente, pero, una vez acreditados los requisitos, la Administración no puede denegar la aplicación con fundamento puramente formalista.

Los precedentes razonamientos conllevan a la estimación del presente recurso.

QUINTO. -De conformidad con el [artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción](#), no procede la imposición de costas.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

PRIMERO. -Estimar el presente recurso contencioso administrativo núm. 3/2023 interpuesto por la representación procesal de don Emiliano y de doña Caridad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón a que se contrae la presente litis, que se anula con los fundamentos que se desprenden de la presente resolución.

SEGUNDO. -No ha lugar a pronunciamiento sobre las costas procesales.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los [artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa](#), redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del [artículo 89 del citado texto legal](#).

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).