

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/06913/2025/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **18/12/2025**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Reserva de nivelación. Derecho y no opción tributaria del artículo 119.3 de la Ley 58/2003

**Criterio:**

La reducción en la base imponible derivada de la dotación de la reserva de nivelación recogida en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades configurada en el artículo 105 del citado texto legal es un derecho y no una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pues la norma tributaria no concede una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En consecuencia, tratándose de un derecho, nada impide su ejercicio y, en su caso, rectificación con posterioridad al vencimiento del período reglamentario de declaración.

Unificación de criterio.

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT  
119.3

Ley 27/2014 Impuesto sobre Sociedades  
105

**Conceptos:**

Derechos  
Impuesto sobre sociedades  
Opciones  
Reserva de nivelación

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 18 de diciembre de 2025

PROCEDIMIENTO: 00-06913-2025-00

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - Q2826000H

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 31 de marzo de 2025, recaída en la reclamación nº 15/3584/2023 interpuesta frente a un acuerdo de liquidación provisional relativo al Impuesto sobre Sociedades 2021.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.** De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La SOCIEDAD X presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades relativa al período impositivo 2021 el día 26/10/2022 siendo incontrovertido que tal presentación se realizó una vez expirado el plazo reglamentario de declaración. En la citada declaración, el obligado tributario, entidad de reducida dimensión, incorporó ajustes negativos al resultado contable en aplicación de la reserva de nivelación de bases imponibles prevista en el artículo 105 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Aplicación de la reserva de nivelación en la autoliquidación presentada extemporáneamente que motivó que la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Galicia de la AEAT iniciase, mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional, un procedimiento de comprobación limitada relativo al Impuesto sobre Sociedades 2021.

En dicha propuesta de liquidación la AEAT defendía la improcedencia jurídica de que la SOCIEDAD X aplicara la reserva de nivelación puesto que *“la aplicación de la reserva de nivelación y la amortización acelerada es una opción del contribuyente que solo puede ejercitarse en el plazo reglamentario para la presentación de la declaración en periodo voluntario. De las comprobaciones efectuadas, se constata que esa entidad presentó la declaración fuera de plazo (el día 26/10/2022 siendo el fin de plazo de presentación el 26/07/2022) y por tanto no cabe el ajuste negativo efectuado en la base imponible en concepto de reserva de nivelación.”*

Tesis interpretativa contenida en la propuesta de liquidación que fue confirmada en el acuerdo de liquidación provisional IS 2021 en la que, en idénticos términos a los recogidos en la propuesta, la AEAT regularizó la minoración de la base imponible por aplicación de la reserva de nivelación por entender que su aplicación constituye una opción tributaria prevista en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria; calificación a la que anuda que su ejercicio sólo era dentro del plazo reglamentario de presentación de la declaración por lo que, expirado éste, no podía ejercerse válidamente.

**SEGUNDO.** Frente al acuerdo de liquidación IS 2021 que eliminó la aplicación de la reserva de nivelación realizada por el contribuyente en su autoliquidación extemporánea, el mismo interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Galicia en la que, en síntesis, alegó que la aplicación de la reserva de nivelación no es una opción tributaria consagrada en el artículo 119.3 LGT sino un derecho autónomo y, por ende, no condicionado en su ejercicio a la presentación temporánea de la autoliquidación.

Criterio interpretativo que fue compartido por el TEAR de Galicia en la resolución impugnada que estimó su pretensión en los siguientes términos:

**Resolución TEAR de impugnada (RG 15/3584/2023):**

<<SEGUNDO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

*Determinar la validez del acuerdo impugnado.*

*TERCERO. En el presente caso, la cuestión controvertida gira en torno a la consideración que debe tener la reserva de nivelación, prevista en el artículo 105 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades,*

*(...)*

*Se plantea, en concreto, si esta reserva de nivelación se configura como una opción tributaria, como defiende la oficina gestora, o si, por el contrario, esta reserva tiene la naturaleza jurídica de un derecho, como argumenta la entidad recurrente.*

*CUARTO. El concepto de opción tributaria aparece definido en el artículo 119.3 de la LGT, que establece:*

*(...)*

*El concepto ha sido recientemente delimitado por el Tribunal Supremo, en su Sentencia 1404/2021 de 30 de Noviembre, recurso de casación núm. 4464/2020 que establece*

*(...)*

*Este concepto también ha sido analizado por el TEAC, en relación con la reserva de capitalización, en la Resolución 00-05702-2022, de 22 de Febrero de 2024, donde concluye:*

*<<Pues bien, este TEAC considera que la reducción de la base imponible derivada de la dotación de la reserva de capitalización se configura en el artículo 25 de la LIS como un derecho y no una opción tributaria, pues el precepto no describe alternativas entre las que haya que elegir, de manera que si no se ejercita la opción sea de aplicación un régimen general, sino que regula la facultad de los contribuyentes que cumplan una serie de requisitos de aplicarse un beneficio fiscal, no pudiendo entender que la decisión de aplicarse o no tal incentivo suponga optar entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes>>*

*De acuerdo con lo anteriormente expuesto, este Tribunal considera que la reserva de nivelación no cumple los criterios exigidos por la jurisprudencia para ser considerada una opción tributaria, pues la LIS no configura un sistema alternativo de elección, si no que regula la facultad que tienen los contribuyentes que cumplan los requisitos de aplicar un beneficio fiscal. No se puede entender que la no aplicación del incentivo suponga optar por un régimen tributario excluyente.*

*No puede entenderse como ajustada a Derecho la liquidación practicada por la Dependencia de Gestión Tributaria suprimiendo la reserva de nivelación aplicada por la reclamante por el simple hecho de haberse incluido en una autoliquidación presentada fuera del plazo establecido para su presentación en período voluntario.*

*La presentación extemporánea de una autoliquidación por el IS no puede ser un obstáculo "per se" para eliminar la reserva de nivelación.*

*Por tanto, debe anularse la liquidación impugnada.*

*Por lo expuesto*

*Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>*

**TERCERO.** Frente a la citada resolución del TEAR de Galicia, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 15 de abril de 2025, ha interpuesto la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el día 12 de junio de 2025, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

*<<La cuestión controvertida en el presente recurso radica en determinar si la aplicación de la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 LIS supone el ejercicio de un derecho, bajo el amparo del artículo 120.3 LGT, o, por el contrario, se trata de un beneficio fiscal articulado como una opción tributaria, regida por lo dispuesto en el artículo 119.3 LGT >>*

Controversia jurídica que, a su juicio, debe resolverse a la luz del artículo 105 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, (en adelante, LGT).

Asimismo, invoca la sentencia del Tribunal Supremo 1404/2021, de 30 de noviembre, recurso de casación núm. 4464/2020 del cual extrae que son dos los elementos fundamentales para la delimitación de las opciones tributarias:

*<<El TS ha concretado aún más los dos elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT frente a otros supuestos que no tendrían dicha consideración*

*uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes;*

*otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación>>*

Seguidamente la Directora recurrente analiza la resolución de este TEAC de 19 de diciembre de 2022 (RG 00/09054/2022) referida a la libertad de amortización en el Impuesto sobre Sociedades.

Resolución que le sirve para concluir que, habiendo calificado este TEAC la libertad de amortización como una opción tributaria, la misma calificación jurídica debe atribuirse a la reserva de nivelación puesto que la reserva de nivelación comparte rasgos característicos que son predicables de la libertad de amortización.

Concretamente, la Directora recurrente analiza tres extremos:

Respecto a la **naturaleza jurídica** afirma que “se trata de un beneficio fiscal de aplicación voluntaria, quedando, por tanto, su aplicación a elección del interesado. Así, en el texto legal se hace referencia a que “podrá” aplicarse la libertad de amortización, en lugar de usar “deberán”, que indicaría obligatoriedad”.

Respecto a **qué es y en qué consiste el beneficio fiscal afirma que** la reserva de nivelación comparte el mismo “mecanismo de aplicación” que la libertad de amortización: a saber, “*la libertad de amortización consiste en adelantar la amortización fiscal a la contable, de forma que se permite la deducción fiscal de una depreciación de bienes que aún no se ha producido efectivamente pero que se producirá en un futuro. Este efecto se logra mediante la aplicación de ajustes extracontables, primero negativos, durante los ejercicios en los que el contribuyente se acoja a la libertad de amortización, y posteriormente, positivos, en los ejercicios en los que revierten*” de forma que concluye que “*siendo este exactamente el mecanismo de aplicación de la reserva de nivelación, entendemos que la argumentación es igualmente extrapolable*”

Respecto a la aplicación de la reserva de nivelación, afirma la Directora recurrente que se aplica de un modo análogo a la libertad de amortización afirmando que en los períodos impositivos de aplicación del beneficio fiscal se realiza un ajuste extracontable negativo que minorra la base imponible del impuesto; ajuste que deberá revertir en ejercicios posteriores en forma de ajustes positivos.

Afirmaciones que le sirven para concluir que “*el criterio de configuración de la reserva de nivelación de bases imponibles de entidades de reducida dimensión del artículo 105 LIS como una opción tributaria debe mantenerse.*”

Finalmente, concluye la Directora su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

*<<En consecuencia, trascendiendo al caso del expediente en concreto, este Departamento no comparte la interpretación efectuada por el TEAR de Galicia en el caso descrito anteriormente, por lo que se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de aclarar que la aplicación de la reserva de nivelación de bases imponibles para entidades de reducida dimensión, prevista en el artículo 105 LIS, supone un beneficio fiscal articulado como una opción tributaria, regida por lo dispuesto en el artículo 119.3 LGT>>*

**CUARTO.** En fecha 11 de julio de 2025 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.**

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si la reserva de nivelación recogida en el artículo 105 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades es una opción tributaria según lo previsto en el apartado tercero del artículo 119 de la Ley 58/2003, General Tributaria o un derecho autónomo del contribuyente.

Y, en consecuencia, determinar si es posible aplicar en el Impuesto sobre Sociedades la reserva de nivelación cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente.

Controversia que hemos de resolver a la luz de la normativa aplicable contenida fundamentalmente en los cuerpos legales anteriores:

### **Artículo 105 Ley 27/2014. Reserva de nivelación de bases imponibles. Redacción dada a la entrada en vigor LIS**

*<<1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de esta Ley en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.*

*En todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.*

*2. Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.*

*El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.*

*3. El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración a que se refiere el apartado 1 de este artículo, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.*

*La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.*

*A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:*

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.*
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.*
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.*

4. La minoración prevista en este artículo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados a que se refiere el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley.

5. Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley ni de la Reserva para Inversiones en Canarias prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6. El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora>>.

#### **Artículo 119 LGT. Declaración tributaria. Redacción vigente desde 12/10/2015 según modificación operada por la Ley 34/2015**

<<1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos>>.

#### **Artículo 120 LGT. Autoliquidaciones.**

<<1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley>>.

#### **TERCERO. Juicio de este TEAC.**

La relevancia jurídico-tributaria de la limitación temporal al ejercicio de las opciones tributarias que se prevé en el artículo 119.3 LGT, unido a la ausencia de definición en la normativa tributaria del concepto de "opción", ha motivado la existencia de un grado notable de litigiosidad en relación con la determinación de si un incentivo fiscal u otras figuras generadas por el legislador son susceptibles de ser calificadas como opción tributaria o como derecho autónomo.

Si bien es indiscutible que ante la ausencia de definición en la normativa tributaria, hemos de acudir ex artículo 12.2 LGT, a su "sentido jurídico, técnico o usual, según proceda", hemos de tomar como punto de partida a efectos de resolver la controversia que aquí nos ocupa, los criterios interpretativos que en relación con el concepto de opción ha delimitado el Tribunal Supremo.

Interesa, a tales efectos, partir de la sentencia de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4464/2020) en la que, si bien el Alto Tribunal analizaba la calificación jurídica como derecho o como opción tributaria de la compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades, en ella realizó pronunciamientos relevantes y que deben ser tomados en consideración a efectos de la resolución de la presente unificación dictada en unificación de criterio.

Así, son de especial relevancia jurídica el fundamento de derecho tercero y cuarto de la precitada sentencia en la que el Tribunal Supremo afirmó:

**STS de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4464/2020) -la negrita se contiene en la sentencia y el subrayado es añadido-:**

<<**TERCERO. Delimitación de las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT.**

El artículo 12.2 de la LGT, en ausencia de definiciones en la normativa tributaria, nos conmina a "entender" los términos empleados en sus normas "conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."

Dicha tarea, que en modo alguno alcanza la definición de la norma, exige integrar, en ocasiones, los términos utilizados -en este caso, el de "opciones" tributarias- lo que redundará en la clara dificultad de fijar doctrina general al respecto, a los efectos del art. 93 LJCA, ante la necesaria consideración de las circunstancias concomitantes.

De acuerdo con el Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española (RAE), el término "opción" comporta varias acepciones, la mayoría basadas en la idea de elección entre diferentes alternativas, como por ejemplo "cada una de las cosas a las que se puede optar" o "derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico" (acepción jurídica).

Ahora bien, conviene que enfatizamos que el artículo 119.3 LGT no se refiere a cualesquiera opciones -es decir, a un concepto amplio o genérico de opción-, sino sólo a aquellas "opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración."

A nuestro juicio, semejante previsión implica, primero, que esa "normativa tributaria" identifique que, una determinada alternativa que se le presenta o se le ofrece al contribuyente, es una verdadera "opción tributaria" y, segundo, que esa opción deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

Opciones tributarias en el sentido expresado, se encuentran sin dificultad en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("BOE" núm. 285, de 29 de noviembre), como la opción por la tributación conjunta (arts. 83) o la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (art. 93); en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("BOE" núm. 288, de 28 de noviembre), como la elección del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (art. 48 LIS) o la aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 61 LIS); o, en fin, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("BOE" núm. 312, de 29 de diciembre), con relación, por ejemplo, a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades (art. 163 quinquies).

Es cierto que el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] alberga en sus pronunciamientos una noción amplia de opción, como, especialmente, la que exhibe su resolución de 4 de abril de 2017 (res. 1510/2013), que califica, precisamente, como opción tributaria la compensación de las BIN, asumiendo una interpretación, a nuestro juicio, injustificadamente expansiva, del art. 119.3 de la LGT a propósito de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo. Pero no es menos cierto que el TEAC también ha acotado la funcionalidad del art. 119.3 de la LGT, sobre la base de parámetros semejantes a los que acabamos de proponer.

Así, su resolución de 18 de diciembre de 2008 (res. 3277/2006), tras evocar como supuestos de opción tributaria, algunos de los que hemos referido, argumenta que la ausencia de una regulación de alcance general en materia de opciones tributarias "obliga a acudir a la regulación específica de cada concreta opción, y al contexto en el que se debe ejercer, para concretar cuál es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización -o no- de ella".

Por otro lado, exige que toda opción que pueda ejercer el contribuyente como manifestación de la voluntad individual sea "exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza, que haga posible el conocimiento de su existencia por los terceros a quienes pueda afectar".

Un decenio después, la resolución del TEAC de 16 de octubre de 2018 (res. 7330/2016) apela a la idea de dualidad normativa, al afirmar que cuando "el legislador [tributario] concede al contribuyente la posibilidad de optar ante un mismo hecho imponible por dos normativas de aplicación del tributo distintas, nos encontramos ante el supuesto de la opción a la que se refiere el art. 119 de la LGT."

En nuestra opinión, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT, frente a otros supuestos, ajenos al precepto: (i) uno, de carácter objetivo, consistente en la conformación por la norma tributaria de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes; (ii) otro, de carácter volitivo, consistente en el acto libre, de voluntad del contribuyente, reflejado en su declaración o autoliquidación. Así, de entrada, no estaremos en presencia de una opción tributaria, cuando el contribuyente ejerza un derecho autónomo, contemplado en la norma jurídica tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.

Por otro lado, ahondando en el elemento volitivo descrito, si la LGT considera declaración tributaria "todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos" (art. 119.1 párrafo primero), parece evidente que las declaraciones tributarias deben ser expresas, no presuntas y, por tanto, en la medida que opciones tributarias son las "que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración" (art. 119.3), también resulta evidente que la elección (o la renuncia) de una u otra alternativa en que la opción consiste, necesariamente habrá de ser expresa y no presunta, precisamente, por venir incorporada a una declaración o autoliquidación, calificada esta última como declaración por el art. 120.1 LGT, sin perjuicio del ejercicio tácito de la opción cuando se desprende de forma inequívoca y concluyente la voluntad de elección (sentencia de este Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, rec. cas. 5692/2017 ECLI:ES:TS:2020:1102).

Como hemos, visto, no cabe presumir la elección o voluntad del contribuyente desde el momento que el ejercicio de toda opción ha de ser expresa o tácita pero inequívoca.

#### **CUARTO. Compensar o no las BIN es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT.**

En su redacción vigente en los ejercicios impositivos a los que se ciñe el recurso, el art. 25.1 TRLIS expresaba que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación "podrán ser compensadas" con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. Como expresa el escrito de interposición, esto significa que el sujeto pasivo puede elegir por compensarlas o no compensarlas, determinando, además, dentro de los límites establecidos, el período o períodos en los que aplicar la compensación y en qué cuantía. Ahora bien, esa facultad o posibilidad no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 LGT porque no colma los requisitos expresados en el fundamento de derecho anterior para su consideración como tal pues, en particular, ni el art. 25 TRLIS ni el actual art. 26 LIS están describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes. Debe tenerse en consideración que la compensación de bases imponibles es el medio que garantiza que el gravamen de la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades se produzca de forma correlativa a la capacidad económica de los contribuyentes pues, a estos efectos, constituye un elemento de cuantificación de la base imponible. De esta manera, se manifiesta la doble dimensión del mecanismo de la compensación de las BIN, pues, por un lado, se configura como un verdadero derecho del contribuyente y, por otro lado, sirve al principio constitucional de capacidad económica (art. 31 CE), como principio de ordenación del sistema tributario. En definitiva, la compensación de las BIN es un verdadero derecho autónomo, de modo que el contribuyente podrá "ejercer" el derecho de compensar o "no ejercerlo", incluso, llegado el caso, "renunciar" a él. Y, como tal derecho, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley. No cabe, en consecuencia, impedir por vía interpretativa el ejercicio de un derecho a través de una declaración extemporánea. Además, el contribuyente que cumple con su obligación de declararlas BIN pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BIN, está también previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho. De esta forma, la compensación de las BIN se configura como un derecho, preexistente a la propia autoliquidación. Finalmente, la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que específicamente se prevean en cada momento por la normativa tributaria, incluida, en su caso, la dimensión sancionadora. Ahora bien, lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administración- es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de

2005 (res. 3583/02). En consecuencia, como la decisión de compensar o no las BIN no es una opción tributaria, ex art.119.3 LGT, sino el ejercicio de un derecho del contribuyente, de modo que en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades expresa una voluntad inequívoca y válida de compensar las BIN generadas en ejercicios anteriores, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando ese derecho>>

De acuerdo con la citada sentencia del Tribunal Supremo, en las opciones tributarias concurren dos elementos o requisitos que permiten delimitarlas:

Requisito objetivo: la existencia en la normativa tributaria de una alternativa entre regímenes tributarios distintos y excluyentes.

Requisito volitivo: la elección de la alternativa concreta por la que se opta debe ser declarada expresamente en la correspondiente declaración o autoliquidación.

En relación con el requisito volitivo es claro que la aplicación de la reserva de nivelación se realiza en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades lo cual conlleva que en tanto en cuanto el artículo 120.1 LGT reconoce que las autoliquidaciones son, como tal, un tipo de declaración tributaria, es indudable que a ellas, y a su contenido, les resulta plenamente de aplicación lo dispuesto en el artículo 119 de la LGT, y, concretamente, lo contemplado en su apartado 3, en caso de que nos encontremos ante el ejercicio de una opción tributaria

Por su parte, en relación con el requisito objetivo y de acuerdo con la precitada sentencia, cabe concluir que la delimitación como derecho u opción tributaria de una concreta figura impositiva, exige analizar si la norma le confiere al obligado tributario dos regímenes jurídico tributarios alternativos con un tratamiento jurídico diferenciado que son, entre sí, excluyentes; esto es, que la aplicación de uno conlleve la imposibilidad de aplicar el otro.

En este sentido, quiere este TEAC remarcar que la calificación jurídica como derecho u opción no puede directamente inferirse y/o condicionarse a la inclusión en el tenor literal de la norma que regula el incentivo fiscal en cuestión de una expresión como "podrá".

En este sentido, si bien es cierto que este TEAC con ocasión de la realización de tal delimitación respecto a diversas figuras impositivas ha mencionado tal extremo, ello no es sino fruto de un análisis de la regulación específica de cada figura impositiva susceptible de ser calificada como opción tributaria puesto que, como ya declaramos en la resolución de 18 de diciembre de 2008 (resolución 3277/2006), tenemos que *"acudir a la regulación específica de cada concreta opción y al contexto en que se debe ejercer, para concretar cuál es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización o no- de ella"*.

Así, es improcedente jurídicamente condicionar la calificación como derecho u opción de una concreta figura impositiva simplemente en atención a la mera inclusión en el literal del precepto que lo regula de la expresión "podrá" puesto que ello, en puridad, lo único que manifiesta es que el citado incentivo fiscal es de aplicación voluntaria para el contribuyente.

Aplicación voluntaria y no obligatoria que, lógicamente, tiene que concurrir para que podamos en puridad hablar de que el contribuyente tiene una "opción", esto es, una alternativa de elección conferida normativamente en virtud de la cual elige, con base en los parámetros o cuestiones que el mismo libremente decida, entre dos o más alternativas.

Argumentación simplista que, dicho sea, consideramos ya superada en tanto en cuanto también la literalidad del artículo 26 de la LIS referido a la compensación de bases impositivas negativas recoge tal expresión, sin que ello haya sido óbice alguno a que el Tribunal Supremo calificara como un derecho autónomo del contribuyente la compensación de BIN en la sentencia anteriormente citada.

Así pues, lo que tenemos que dilucidar al aproximarnos al análisis de una determinada figura impositiva es si el legislador ha atribuido al contribuyente un margen de opción tal que le permita decidir entre si aplica en su declaración tributaria un determinado régimen tributario u otro, margen de elección que, dicho sea, ha de exteriorizar en la propia declaración o autoliquidación.

Es, precisamente por este extremo y no por la literalidad del artículo 105 LIS cuando afirma al regular la reserva de nivelación que determinadas entidades *"podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe"* que, ya adelantamos, este TEAC va a compartir la tesis defendida por el TEAR de Galicia en la resolución impugnada y que, en última instancia, conlleva la calificación como derecho autónomo (y no como opción tributaria del 119.3 LGT) de la aplicación de la reserva de nivelación.

La reserva de nivelación es un incentivo para las empresas de reducida dimensión que permite en el período impositivo que tengan una base imponible positiva, reducirla de forma que no se somete a gravamen el importe objeto de reducción en dicho período impositivo, sirviendo tal reducción para minorar las bases impositivas negativas que se generen por estas entidades en el plazo de los cinco años siguientes y, en caso de no generarse bases impositivas negativas en los siguientes períodos, el importe de la base imponible que restaría sin tributar, sería objeto de integración en la base imponible del período impositivo en que finaliza dicho plazo.

Es, en definitiva, un incentivo fiscal que permite un diferimiento en la tributación del 10% de la base imponible positiva generada en un determinado período hasta, como máximo, cinco años después y sin que se exija abono de intereses de demora.

En este sentido, la entidad de reducida dimensión que obtiene en un determinado período impositivo una base imponible positiva, ciertamente, puede decidir dotar la reserva de nivelación y, en definitiva, minorar su base imponible objeto de gravamen en el citado período -a costa de incrementar la misma en un plazo máximo de 5 años- o no hacerlo y tributar en el citado período por la totalidad de la base imponible positiva.

Sin embargo, esa suerte de elección no encuentra acomodo en la noción de opción tributaria del artículo 119.3 LGT.

La razón es que el legislador fiscal no ha atribuido al contribuyente del Impuesto sobre Sociedades entidad de reducida dimensión una alternativa distinta, esto es, un régimen tributario diferenciado que sea excluyente con la aplicación de la reserva de nivelación.

Así, la disyuntiva entre aplicar la reserva de nivelación o no aplicarla no supone una elección entre regímenes tributarios diferentes y excluyentes entre sí.

La posibilidad de no aplicar la reserva de nivelación por el contribuyente que cumple los requisitos normativamente exigidos en el artículo 105 LIS, no es una alternativa de elección por un régimen tributario distinto y excluyente a la propia aplicación de la reserva de nivelación. Esto es, la posibilidad de aplicar o no aplicar un determinado incentivo fiscal no supone una disyuntiva entre dos regímenes tributarios excluyentes, sino que es una elección que gira en torno a un único régimen: la reserva de nivelación.

O, dicho sea de otro modo, la decisión de un contribuyente de no aplicar aquello que la norma tributaria le permite es un mero componente intrínseco a la voluntariedad de ejercicio que debe tener toda opción pero no un régimen tributario distinto de cuya existencia deba concluirse la existencia de una opción tributaria. De entenderse lo contrario, cualquier elemento del tributo no regulado con carácter imperativo permitiendo al contribuyente decidir si lo aplica o no, sería susceptible de constituir una opción tributaria del artículo 119.3 LGT, lo cual, a nuestro juicio, sería carente de sentido.

Dicho lo anterior, no está de más remarcar que este incentivo fiscal con quien comparte más rasgos jurídicos asimilables no es con la libertad de amortización como propone la Directora recurrente, sino con la compensación de bases imponibles negativas. La razón es que la dotación de la reserva de nivelación supone, en puridad, una compensación hacia atrás de bases imponibles negativas, a la cual únicamente pueden acogerse las empresas de reducida dimensión.

De hecho, ya en la Exposición de Motivos de la Ley 27/2014 cuya entrada en vigor supuso la novedosa introducción de la reserva de nivelación, el legislador afirmó que la misma suponía una minoración del gravamen que pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, afirmando expresamente que *“esta medida resulta más incentivadora que el comúnmente denominado «carry back» en relación con el tratamiento de las bases imponibles negativas”*:

**Exposición de Motivos Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades:**

*<<c) Por último, el régimen de entidades de reducida dimensión se sigue configurando sobre el importe neto de la cifra de negocios, si bien destaca la eliminación de la escala de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal, minorando el tipo de gravamen de estas entidades.*

*Esta minoración del tipo de gravamen se ve acentuada mediante la novedosa reserva de nivelación de bases imponibles negativas, que supone una reducción de la misma hasta un 10 por ciento de su importe. Esta medida resulta más incentivadora que el comúnmente denominado «carry back» en relación con el tratamiento de las bases imponibles negativas, ya que permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida.*

*Esta medida pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento, y, adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada, incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia>>.*

Así, hemos de advertir que si bien la finalidad última de regular un mecanismo que permita la compensación de las pérdidas generadas por un contribuyente es dar cumplimiento al principio constitucional de capacidad económica (artículo 31 CE), el mismo no exige que tal compensación se articule mediante la aplicación futura de las pérdidas previamente generadas.

O, dicho sea de otro modo, el principio constitucional de capacidad económica igualmente se vería respetado si el legislador adelantase la compensación de las pérdidas a su efectiva generación.

Realidad que en el derecho comparado nos permite observar regulaciones fiscales que, en aras del mismo fin, han acogido tanto lo que comúnmente se ha denominado compensación *carry-forward* (compensación a futuro de bases imponibles negativas, esto es, las bases imponibles negativas de un ejercicio se compensan a futuro neutralizando las bases imponibles positivas obtenidas con posterioridad) como la compensación *carry-back* (compensación hacia atrás de bases imponibles negativas que permite, en definitiva, compensar pérdidas en períodos previos a su obtención).

Así, el legislador español al regular en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades la compensación de bases imponibles negativas, ha configurado la misma en atención a un sistema *carry-forward*.

Sin embargo, para las entidades de reducida dimensión ha creado una suerte de compensación *carry-back* en el sentido de que les permite adelantar la deducción de las pérdidas y, como pone de manifiesto la Exposición de Motivos, lo hace de manera más ventajosa en tanto que permite adelantar la compensación de las pérdidas susceptibles de generación en un plazo temporal dilatado y que asciende a cinco años; al tiempo que favorece la competitividad y la estabilidad de la pequeña empresa española puesto que con su dotación se consigue trasladar una mayor liquidez a la entidad (puesto que su dotación arrojará una menor cuota a ingresar o una mayor a devolver). Efecto beneficioso derivado de la regulación de la reserva de nivelación que incluso llevo a la Comisión Europea (recomendación de 18 de mayo de 2021) a recomendar a los Estados Miembros la implementación de tal sistema durante los períodos impositivos afectados por el COVID -19 puesto que *“trasladar las pérdidas a ejercicios anteriores resulta mucho más interesante para las empresas afectadas por la crisis, ya que da lugar a la devolución de impuestos pagados en esos ejercicios y les proporciona liquidez adicional. La medida beneficiaría en especial a las pymes”*.

Reflexiones anteriores que son muy relevantes porque compartiendo la compensación de bases imponibles negativas del artículo 26 la misma razón de ser que la dotación de la reserva de nivelación del artículo 105 LIS, el legislador estatal no las ha configurado como figuras jurídicas incompatibles entre sí. O, dicho sea de otro modo, una empresa de reducida dimensión en un mismo período impositivo puede compensar bases imponibles negativas procedentes de períodos previos y, al tiempo, minorar su base imponible positiva del citado período en compensación de las bases imponibles negativas que potencialmente podría generar en los siguientes cinco años.

De haber configurado el legislador estatal la compensación de las pérdidas, para el caso de las entidades de reducida dimensión, como una disyuntiva entre la aplicación del artículo 26 LIS o del artículo 105 LIS, sí estaríamos ante una auténtica opción tributaria susceptible de encuadrarse en el artículo 119.3 LGT -extremo que, como decimos, no concurre-.

Así, ni la compensación de bases imponibles negativas del artículo 26 ni ningún otro régimen se ha previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades como alternativo y excluyente a la reserva de nivelación.

Estas reflexiones nos permiten también fundamentar una primera razón por la que este TEAC no comparte la remisión que la Directora recurrente realiza a las fundamentaciones jurídicas que realizó este TEAC con ocasión del análisis de si la libertad de amortización era una opción o un derecho ya que, si bien tanto la libertad de amortización como la reserva de nivelación comparten el mecanismo a través del cual se estructura su aplicación (realización de un ajuste extracontable negativo que revertirá en el plazo máximo de cinco años), de ello no puede directamente extrapolarse la correspondiente conclusión acerca de la naturaleza jurídica como derecho u opción del citado incentivo.

La razón es que teniendo que ser los bienes titularidad del contribuyente objeto de amortización tanto contable y fiscal como consecuencia del reconocimiento de manera sistemática de una reducción del valor del bien por su disfrute y/o uso o obsolescencia, el contribuyente sí afronta una elección que constituye una opción tributaria cuando decide si a un bien en concreto le aplica un régimen de libertad de amortización o uno de los otros métodos aceptados fiscalmente.

Por el contrario, en relación con la reserva de nivelación, el sujeto pasivo que pueda acogerse a ella en un determinado período impositivo por cumplir los requisitos normativamente exigibles, sólo tiene como disyuntiva aplicarla o no aplicarla, pero sin que esa alternativa consistente en su no aplicación suponga optar por un régimen alternativo y excluyente entre sí puesto que, en puridad, sólo habría un régimen el cual se aplica o no se aplica.

Interpretación que es coherente con la tesis que ha defendido este TEAC con ocasión de la resolución también dictada en unificación de criterio de fecha 31 de marzo de 2025 (RG 6769/2024) en la que nos planteamos si la exención por reinversión derivada de la venta de la vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es una opción o un derecho.



Resolución cuya lectura es esclarecedora puesto que el mismo incentivo fiscal (la exención por reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda habitual) ha tenido desde la entrada en vigor de la Ley 35/2006 una doble naturaleza como opción y como derecho.

Así, a la entrada en vigor de la LIRPF al regularse, por un lado, en el artículo 68.1 la "deducción por inversión en vivienda habitual" y, por otro lado, la exención por reinversión, los contribuyentes del IRPF podían optar respecto a las ganancias patrimoniales obtenidas al transmitir la vivienda habitual entre acogerse a un beneficio o a otro; elección que constituía una auténtica opción tributaria de acuerdo con el artículo 119.3 LGT.

Sin embargo, con la entrada en vigor de la Ley 16/2012 que eliminó con efectos a partir del 01/01/2013 la deducción por inversión en vivienda habitual, los contribuyentes cuando obtienen una ganancia patrimonial al transmitir su vivienda habitual ya sólo pueden acogerse a la exención por reinversión. Esto es, a la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda habitual sólo se le puede aplicar un régimen jurídico que es la exención por reinversión la cual, lógicamente, pueden decidir si la aplican (si cumplen los requisitos) o, por el contrario, decidir que no la aplican.

Elección entre aplicar o no aplicar que se produce, como decimos, en relación con un único régimen jurídico que, por ende, conlleva que tal elección no pueda más que tildarse de derecho puesto que no hay régimen alternativo al que acogerse siendo, por tanto, en este punto relevante la toma en consideración de la citada resolución puesto que comparte con la que aquí nos ocupa la conclusión de que la disyuntiva entre aplicar un régimen o no aplicarlo no es una libertad de elección susceptible de calificarse como opción en el sentido del artículo 119.3 LGT, sino un reflejo intrínseco de la libertad de elección:

**Resolución TEAC dictada en unificación de criterio en fecha 31 de marzo de 2025 (RG 6769/2024) la negrita se contiene en la resolución y el subrayado es añadido-**

<<**TERCERO.** Como hemos recogido en el Fundamento de Derecho anterior, la regulación "legal" de la exención por "reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual" no ha sufrido modificación alguna en sede de la Ley 35/2006 del Impuesto desde su redacción inicial; sin embargo, de cara a lo que específicamente nos va a ocupar, **sí que se produjo una modificación ciertamente relevante, que fue cuando la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, eliminó con efectos a partir del 01/01/2013 la hasta entonces existentes "deducción por inversión en vivienda habitual", suprimiendo el apartado 1 del art. 68 LIRPF, si bien, como disponía en su Preámbulo "se establece un régimen transitorio por el que podrán continuar practicando la deducción por inversión en vivienda en ejercicios futuros todos aquellos contribuyentes que hubieran adquirido antes de 31 de diciembre de 2012 su vivienda habitual o satisfecho cantidades antes de dicha fecha para la construcción, ampliación, rehabilitación o realización de obras por razones de discapacidad en su vivienda habitual."**

Y es que la regulación de la "deducción por inversión en vivienda habitual", contemplaba en el segundo párrafo del art. 68.1.º de la Ley de impuesto una lógica incompatibilidad de ambos beneficios sobre los importes concurrentes, sobre las ganancias obtenidas al vender una vivienda habitual que se invertían en la adquisición de otra vivienda habitual:

*"Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión."*

Con lo que, respecto de esos importes: las ganancias patrimoniales obtenidas al transmitir la vivienda habitual, podía uno acogerse a un beneficio o al otro; lo que suponía que los interesados podían optar por aplicar un beneficio u otro, y ello determinaba la existencia de una opción en tal sentido; que es algo que ya no existe desde el 01/01/2013, cuando desapareció la deducción.

Existencia entonces de tal opción que abría la posibilidad de que existieran argumentos que tuvieran en cuenta tal cosa, al analizar lo que aquí nos va a ocupar sobre la aplicabilidad en estos caso de lo que dispone el art. 119.3 de la Ley 58/2003.

Y, de hecho, tanto la resolución de este Tribunal Central de 18/12/2008 en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio R.G. 3277/2006, que señala el T.E.A.R. de Cataluña en su resolución de 27/05/2024 de la reclamación n.º 43-01488-2021 (Antecedente de Hecho primero), como la resolución de 27/03/2013 de la Sala Desconcentrada de Tenerife del T.E.A.R. de Canarias (Antecedente de Hecho segundo. 1º), como muchas de las Consultas de la D.G.T. a las que apela la Directora de Gestión, alcanzan a casos en los que, por todavía subsistir la "deducción por inversión en vivienda habitual", podía planear sobre el debate la existencia de esa posibilidad de optar entre un beneficio u otro; posibilidad que a día de hoy no existe consecuencia de la citada Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y que ciertamente simplifica el análisis que hemos de hacer.

Por ello, debemos insistir en que, **en lo que sigue vamos a establecer la doctrina aplicable para los períodos en los que el que adquiere una vivienda ya no tiene la posibilidad de acogerse a la "deducción por inversión en vivienda habitual".**

**CUARTO.** Pues bien, sentado lo anterior, la solución de la cuestión que nos ocupa queda perfectamente encauzada si recordamos lo dicho por el T.S. sobre las opciones tributarias del art. 119.3 de la Ley 58/2003, de las que en su sentencia de 23/02/2023 (Rec. de casación 6007/2021) y en las que en ésta cita, y en otras a las que podría apelarse, ha sentado la siguiente doctrina:

<<(…)>>

A la vista de lo cual, y partiendo de esta doctrina jurisprudencial, considera este Tribunal que el ejercicio del derecho a la exención por reinversión de la ganancia obtenida con la venta de la vivienda habitual es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del art. 119.3 de la Ley 58/2003, toda vez que no reúne los elementos fundamentales, que el T.S. ha establecido para delimitar las opciones tributarias, pues, en esencia, no implica que se conceda por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En efecto, el hecho de que la ley y el reglamento del I.R.P.F. contemplen que los sujetos pasivos podrán excluir de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de dos años, y que lo hagan sin indicar que ese derecho sólo puede ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo en que se vendió la vivienda inicial, ello supone que ese derecho podrá ejercitarse a voluntad del interesado en un plazo más amplio, que es ése de dos años desde que se vendió la vivienda inicial; pero esa facultad o posibilidad, al igual que ocurría con la compensación de las B.I.N.'s en el I. s/ Soc. en la sentencia referida, no es técnicamente una opción tributaria del art. 119 Ley 58/2003 porque no colma los requisitos expresados por el T.S para su consideración como tal, pues ninguno de los preceptos relativos al derecho a la exención está describiendo una alternativa, consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En definitiva, cuando un contribuyente decide dejar exenta por reinversión la ganancia obtenida con la venta de la vivienda habitual no está ejercitando ninguna opción, sino ejerciendo un derecho.



Ello comporta, en relación con las circunstancias concurrentes en el caso examinado, que la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación acogiéndose a la exención, no pueda calificarse como opción tributaria, sino como ejercicio del derecho a disfrutar de la exención por reinversión.

Por lo expuesto, **EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1 letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, **acuerda unificar criterio en el sentido siguiente:**

Con efectos para los periodos en los que el que adquiere una vivienda ya no puede acogerse a la "deducción por inversión en vivienda habitual" tras la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, la posibilidad de acoger la ganancia de patrimonio obtenida con la transmisión de la vivienda habitual a la exención por reinversión en otra vivienda habitual que recoge el art. 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no es una opción de las del art. 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sino un derecho del contribuyente, que éste podrá ejercitar con la presentación de la declaración-autoliquidación del I.R.P.F. del año en que esa ganancia de patrimonio se ha obtenido, o con posterioridad a ese momento instando la rectificación de la declaración-autoliquidación inicialmente presentada de dicho año>>

Conclusión jurídica igualmente coherente con la que este TEAC ha mantenido en relación con la calificación como derecho de la aplicación de la reserva de capitalización (resolución de 22 de febrero de 2024, RG 5702/2022) puesto que el contribuyente que cumple los requisitos para su aplicación, no elige entre aplicar ese régimen jurídico (el cual podría aplicar o no) o, por el contrario, aplicar un régimen jurídico tributario diferente y excluyente.

Por lo expuesto, no ofreciendo la normativa del Impuesto sobre Sociedades al contribuyente que cumple los requisitos para aplicar la reserva de nivelación la posibilidad de elegir entre aplicar ese régimen jurídico y otro incompatible con el mismo, cabe concluir que su aplicación constituye un derecho autónomo del contribuyente.

Y, como derecho del contribuyente, no es jurídicamente procedente que se anude a la presentación de una declaración tributaria extemporánea, una prohibición de ejercitar el derecho que el ordenamiento tributario le ha reconocido. En consecuencia, como la decisión de aplicar la reserva de nivelación no es una opción tributaria ex artículo 119.3 LGT, sino que supone el ejercicio de un derecho autónomo del contribuyente, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando válidamente ese derecho.

A *fortiori*, no quiere este TEAC dejar de remarcar que la calificación jurídica como derecho de la aplicación de la reserva de nivelación y que, en definitiva, conlleva la imposibilidad de constreñir su ejercicio al período reglamentario de declaración ya ha sido acogida por otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales además del TEAR de Galicia cuya resolución aquí es objeto de recurso. Así, a modo de ejemplo, cabe citar la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 21/05/2024 (RG 08/8493/2023), la resolución del TEAR de Castilla y León de 28/06/2024 (RG 49/146/2024) y la resolución del TEAR de Baleares de 01/10/2024 (RG 07/2563/2023).

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AEAT**, acuerda **DESESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

La reducción en la base imponible derivada de la dotación de la reserva de nivelación recogida en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades configurada en el artículo 105 del citado texto legal es un derecho y no una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pues la norma tributaria no concede una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En consecuencia, tratándose de un derecho, nada impide su ejercicio y, en su caso, rectificación con posterioridad al vencimiento del período reglamentario de declaración.