

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094306

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE BALEARES

Resolución de 1 de octubre de 2024

Órgano Unipersonal

R.G. 2563/2023

#### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Reserva de nivelación.** *Posibilidad de practicar la minoración cuando la autoliquidación se presenta extemporáneamente.* En el presente caso, la cuestión controvertida gira en torno a la consideración que debe tener la reserva de nivelación, y, en concreto, a 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. Este concepto también ha sido analizado por el TEAC, en relación con la reserva de capitalización, en el sentido de que la reducción de la base imponible derivada de la dotación de la reserva de capitalización se configura en el art. 25 Ley IS 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 Ley IS 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. En definitiva, es criterio de esta Sede que la presentación extemporánea de una autoliquidación por el IS no puede ser un obstáculo "per se" para eliminar la reserva de nivelación. Por tanto, la reserva de nivelación no cumple los criterios exigidos por la jurisprudencia para ser considerada como una opción tributaria, pues la LIS no configura un sistema alternativo de elección, sino 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. De ahí que se configure como un derecho del obligado tributario. Por tanto, 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. La presentación extemporánea de una autoliquidación por el IS no puede ser un obstáculo "per se" para eliminar la reserva de nivelación. En el mismo sentido se ha pronunciado el TEAR de Valencia, en su resolución 3474/2023, de fecha 21 de mayo de 2024 (NFJ094307) y el TEAR de Castilla y León, en su resolución 146/2024, de fecha 28 de junio de 2024 (NFJ094308). **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 119.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 25 y 105.

En Palma de Mallorca, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución con liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2019, dictada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT en Illes Balears, con número de referencia 2019...3P y contra el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria dictada por la misma oficina gestora, con relación al mismo tributo y período impositivo, con número de referencia 2023...9JG

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, la cuantía de la presente reclamación se determina en 1.002,24 euros, cuantía que se corresponde con la mayor de las deudas impugnadas, esto es, la correspondiente a la liquidación por el IS, ejercicio 2019.

La cuantía de la presente reclamación se determina en 1.002,24 euros, que se corresponde con la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2019.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
07-02563-2023	18/09/2023	22/09/2023
07-03436-2023	20/11/2023	21/12/2023

- La identificada como 07-02563-2023, que se corresponde con la reclamación contra la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2019.

- La identificada como 07-03436-2023, que se corresponde con la reclamación contra el acuerdo sancionador (IS, 2019).

#### Segundo.

El día 17/08/2023 se notifica la meritada liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, 2019, en la que la Dependencia de Gestión Tributaria considera que no cabe la aplicación de la reserva de nivelación, al ser esta una opción en los términos del artículo 119.3 de la LGT y haberse presentado fuera del plazo de declaración (en concreto, en fecha 22/12/2020).

#### Tercero.

El día 18/10/2023 se notifica el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación, en la cuantía detallada más adelante como base de la sanción y según se determina en el procedimiento de comprobación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2019.

#### Cuarto.

El día 18/09/2023 se interpone la presente reclamación, en la que la entidad recurrente alega, en síntesis:

- Que la reserva de nivelación es un derecho y no una opción en los términos del artículo 119.3 de la LGT.
- La renuncia a un derecho debe ser en todo caso expresa.
- Sentencia del Tribunal Supremo 1404/2021.

#### Quinto.

En fecha 20/11/2023 se interpone la correspondiente reclamación contra el acuerdo sancionador, alegando la interesada, en resumen, la falta de motivación y de acreditación del elemento subjetivo de la infracción.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Este Tribunal es competente, actuando como órgano unipersonal, para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

#### Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

## Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:  
Determinar si los actos impugnados resultas o no ajustados a Derecho.

## Cuarto.

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, que establece:

*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 añadirán 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 añadirá 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.*

Y, en concreto, a 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

## Quinto.

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

*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*

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

"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 (JT 2017, 615) (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 (JT 2009, 101) (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 (JT 2018, 929) (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 (RJ 2020, 1413), 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."*

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. En definitiva, es criterio de esta Sede que la presentación extemporánea de una autoliquidación por el IS no puede ser un obstáculo "per se" para eliminar la reserva de nivelación

En el mismo sentido se ha pronunciado el **TEAR de Valencia**, en su resolución 46-0372-2023, de 21 de mayo de 2024.

Y también el **TEAR de Castilla y León**, resolución de fecha 28 de junio de 2024 (49-00146-2024)

Por tanto, debe anularse la liquidación impugnada.

## Sexto.

En relación con el acuerdo de imposición de sanción, el TEAC, en su **Resolución de 5 de noviembre de 2015, R.G 3142-13** establece:

*- Casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación por razones sustantivas, anulando totalmente la liquidación pero subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar:*

*La anulación de la liquidación implica también la anulación de la sanción, de acuerdo con el art. 66.5 RR según el cual: "cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas".*

*La anulación de la sanción por razones sustantivas, o de fondo, implica un pronunciamiento, de carácter absolutorio, de modo que el principio ne bis in idem en su vertiente procesal impide la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador, aun después de dictada una nueva liquidación, pues la modificación de la calificación de los hechos que a tal fin pueda realizar la Administración al liquidar, no altera la esencia de la triple identidad (de hechos y fundamento) en la que descansa la prohibición de la duplicidad del ejercicio del ius puniendi .*

En consecuencia, anulada la liquidación de la que deriva la sanción recurrida, debe anularse, igualmente, acuerdo sancionador impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.