Criterio **1** de **1** de la resolución: **00/06769/2024/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **31/03/2025**

Asunto:
IRPF. Exención por reinversión. Determinar si 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 (art. 38 LIRPF) es una opción de las del art. 119.3 de la LGT tras la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

Criterio:
Con efectos para los períodos 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.

Unificación de criterio

Referencias normativas:
Ley 58/2003 General Tributaria LGT
119.3
Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
38.1

Conceptos:
Derechos
Exenciones
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
Opciones
Reinversión
Vivienda habitual

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 31 de marzo de 2025

RECURSO: 00-06769-2024

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: VOCAL COORDINADORA TEAC - NIF S2826022B

DOMICILIO: CALLE PANAMÁ, 1 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, 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, iniciado mediante acuerdo de la Vocal Coordinadora de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de octubre de 2024, por iniciativa del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El Tribunal Económico-Administrativo Regional (T.E.A.R.) de Cataluña dictó el 27/05/2024 una resolución con la que resolvió la reclamación n°. 43-01488-2021, relativa a la tributación de un obligado por el I.R.P.F. del año 2018.

Reclamación en la que la cuestión debatida consistía en determinar si 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, es una opción de las del art. 119.3 de la L.G.T., de suerte que sólo se puede ejercitar con la presentación de la declaración-autoliquidación del I.R.P.F. del año en que esa ganancia de patrimonio se ha obtenido, y sin que tal opción pueda rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

Resultando que, en el caso en cuestión, en su declaración-autoliquidación del I.R.P.F. de 2028 que presentó en plazo en 2019, el interesado había tributado por la ganancia patrimonial que había obtenido al vender su vivienda habitual en 2018, habiendo pretendido dos años después (en 2021) rectificar su declaración-autoliquidación del I.R.P.F. de ese año 2018, para acoger tal ganancia patrimonial a la exención por reinversión en otra vivienda habitual.

Posibilidad de rectificar en 2021 su declaración-autoliquidación del año 2018 a tal efecto, que la Oficina gestora competente desestimó apelando a lo recogido en ese art. 119.3 de la L.G.T.

Interpuesta reclamación económico-administrativa, el T.E.A.R. de Cataluña desestimó la reclamación al compartir el criterio de la oficina gestora.

SEGUNDO.- Cuestión, relativa a si 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, es una opción de las del art. 119.3 de la L.G.T., sobre la que otros T.E.A.R.'s se habían pronunciado en sentido distinto.

Segundo.1º.- Así, la Sala Desconcentrada de Tenerife del T.E.A.R. de Canarias en una resolución de 27/03/2013, recaída en la reclamación nº. 38-02948-2010, razonó al respecto que:

<< SEGUNDO: La única cuestión que plantea esta reclamación consiste en determinar si -dando por supuesto que el interesado cumple o cumplirá todos los requisitos sustantivos para ostentar el derecho a ello- puede acogerse, mediante solicitud de rectificación de la autoliquidación, a la exención prevista por 38 de la Ley 38/2006 para la ganancia obtenida como consecuencia de la enajenación de su vivienda habitual, modificando así su opción inicial al incluirla y autoliquidarla en la declaración I.R.P.F. 2007, dentro del plazo reglamentario de su presentación.

La Oficina Gestora desestima la solicitud de rectificación invocando la aplicación de los artículos 119.3 de la Ley 59/2003, General Tributaria; llega a la conclusión de que la Ley contempla una opción fiscal, por virtud de la cual los obligados pueden acogerse a la exención de ganancia patrimonial que nos ocupa, pero que habiendo optado por su tributación al efectuar la autoliquidación, no es posible cambiar la opción solicitando su exención fuera del plazo reglamentario para la presentación de aquella.

TERCERO: El artículo 120 de la L.G.T. prevé que "..."

El articulo 119 de la misma Ley General en el apartado 3. señala que "..."

El articulo 38 de la Ley 35/2006 dispone que señala "..."

CUARTO: El T.E.A.C. en resolución referencia R.G. 3277-06, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T., cuya cuestión a resolver es la consecuencia que debe tener la falta de declaración de la ganancia patrimonial en el ejercicio en el que se obtuvo y, en consecuencia, la falta de declaración expresa de la opción por su exención, comienza por analizar el efecto que en dicha cuestión tiene el articulo 119.3 de la L.G.T.

Considera en el Fundamento de Derecho Tercero que: ...

QUINTO: A juicio de este Órgano, el tratamiento que la resolución del T.E.A.C. reseñada hace de la cuestión analizada, nos lleva a concluir en el supuesto presente que, la solicitud del contribuyente de acogerse a la exención de la ganancia patrimonial autoliquidada, no es una "opción" de las ejercitadas en la declaración que se consideran no modificables por el artículo 119.3, sino que se trata del ejercicio de un derecho (como pudiera ser aplicar gastos no deducidos, reducciones no solicitadas...) que, puede ejercitarse, dentro de plazo otorgado por el articulo 120.3 de la L.G.T. mediante la impugnación de la autoliquidación siempre que se cumplan los requisitos materiales previstos en los artículos 36 de la Ley 35/2006 y 39 de su Reglamento.

Por tanto habiendo declarado la ganancia patrimonial en la declaración inicial, si, en el plazo y términos previsto por el articulo 120 de la Ley General Tributaria, como es caso, ha decidido el contribuyente impugnar su autoliquidación y acogerse a la exención de la ganancia, procede estimar la solicitud de la rectificación instada, en el sentido de que se considere exenta la ganancia patrimonial dimanante de la enajenación de la que fue su vivienda habitual, siempre que se cumplan los requisitos sustantivos previstos en los citados artículos del Reglamento del Impuesto.

En virtud de lo cual se dicta el siguiente FALLO

ESTIMAR la presente reclamación y anular el acto administrativo impugnado. >>

Segundo.2º.- Mientras que el T.E.A.R. de Madrid en la resolución de 26/07/2023 de la reclamación nº. 28-02447-2022, consideró que:

<< SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente: - Si la exclusión de una ganancia patrimonial en los supuestos de reinversión de vivienda habitual constituye una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT, y, en ese caso, si la parte reclamante la ejercitó en plazo.

TERCERO.- En primer lugar, una vez analizadas las alegaciones de la parte reclamante y los motivos de desestimación, procede pronunciarse en relación a la cuestión sobre la admisión o no de la rectificación pretendida por haber sido presentada fuera del plazo reglamento de declaración. En cuanto a este punto, cabe partir de lo dispuesto en el artículo 119.3 de la LGT, el cual dispone que: "..."

Al respecto, ha entendido la Administración Tributaria que no procede la rectificación de la autoliquidación del IRPF 2019 por parte del contribuyente en relación a la exención por reinversión de la ganancia patrimonial declarada, porque el compromiso de reinvertir la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual constituye una opción que debe ejercitarse en la propia declaración tributaria y que no puede rectificarse una vez finalizado el plazo reglamentario para su presentación. Ha alegado la parte reclamante que el precepto trascrito no resultaría aplicable a la exención por reinversión en vivienda habitual, entendiendo, en síntesis, que según diversa jurisprudencia un mero formalismo no puede suponer un recorte de derechos para el contribuyente.

CUARTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito de la presente reclamación, el análisis de la cuestión debatida debe llevarse a cabo a partir de lo previsto en la Ley del IRPF en relación a la exención por reinversión en vivienda habitual. teniendo en cuenta que el artículo 38.1 establece que: "..."

Por otra parte, el artículo 41.3, párrafo tercero del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, establece lo siguiente: "..."

QUINTO.- Pues bien, a este respecto, no puede entenderse, como pretende la AEAT, que exista una opción entre la aplicación de un régimen general, cual es el que conllevaría el gravamen de la ganancia patrimonial producto de la transmisión de la vivienda

habitual, y la de un régimen especial, que implicaría la exención de dicha ganancia y por tanto la no tributación de la misma.

Este Tribunal Regional entiende que la norma citada hace referencia a que "podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas" no en base a una elección del contribuyente entre someter a imposición la ganancia o no, sino en atención al cumplimiento de los requisitos exigidos para ello, esto es, "siempre que el importe total obtenido (...) se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen", debiendo el contribuyente hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en que obtenga la ganancia su intención de reinvertir en los casos en los que la reinversión no se realice en el mismo ejercicio en que se produjo la venta, siendo ello un mero requisito formal para la aplicación de la exención, cuya omisión este Órgano entiende que puede corregirse instando una solicitud de rectificación de autoliquidación en los términos del artículo 120.3 de la LGT, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción correspondiente.

Por otra parte, no puede entenderse aplicable el artículo 83.2 de la LIRPF, citado por la Oficina Gestora, el cual dispone que "la opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo de declaración", en tanto el mismo se refiere expresamente a la opción por la tributación conjunta regulada en dicho precepto, situación en la cual el contribuyente elige entre dos alternativas, como son tributar de forma conjunta o individual.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa, tal y como se ha expuesto, no estaríamos ante el ejercicio de una opción tributaria, por lo que tampoco resulta aplicable el artículo 119.3 de la LGT a que se refiere la Administración.

En la misma línea de lo expresado por este Tribunal Regional se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia número 647/2021, de 1 de diciembre:

"..."

En consecuencia de lo expuesto, se concluye que sí procede por parte del contribuyente instar la rectificación de su autoliquidación de IRPF 2019 en lo que se refiere a la exención por reinversión en vivienda habitual, en tanto no ha transcurrido el plazo de prescripción correspondiente, no pudiendo denegarse la misma por el sólo hecho de entender que se estaría ejercitando una opción tributaria fuera de plazo, por lo que este Tribunal estima las pretensiones del reclamante. Por lo expuesto Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado. >>

TERCERO.- A la vista de los antecedentes anteriores y de la propuesta formulada al respecto por el Presidente del T.E.A.R. de Cataluña, el 02/10/2024 la Vocal Coordinadora de este T.E.A.C. acordó iniciar el procedimiento para la adopción de una resolución en unificación de criterio, previsto en el art. 229.1.d) de la Ley 58/2003, otorgando, con carácter previo a la adopción de tal resolución, trámite de alegaciones por plazo de un mes tanto a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda como a la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T.

CUARTO.- En las alegaciones que presentó en el trámite que se le concedió a tal efecto, **l**a Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda, tras resumir lo dicho por esos tres T.E.A.R.'s: el de Cataluña y los dos citados en el Antecedente de Hecho segundo, y recordar lo que dispone la normativa atinente al asunto, concluyó lo siguiente:

<< Pues bien, con carácter previo hay que señalar que las presentes alegaciones versan exclusivamente sobre las cuestiones relativas al Derecho tributario general. En particular, si procede la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la que se declaró y sometió a tributación la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual, con la finalidad de solicitar la exención de la misma.

Respecto de la cuestión controvertida, ha de tenerse en cuenta que el artículo 119.3 de la LGT establece lo siguiente: "...".

En este sentido, conviene enfatizar que el artículo reproducido no se refiere a cualesquiera opciones tributarias, 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 tributaria deba ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

El criterio administrativo mantenido por este Centro Directivo respecto de la cuestión objeto del presente informe (por todas, V3567-20 de 16 de diciembre), tiene su fundamento en la resolución del TEAC para unificación de criterio número 00/3277/2006, de 18 de diciembre de 2008, siendo el que a continuación se transcribe:

"..."

Sin embargo, diversos pronunciamientos posteriores del Tribunal Supremo respecto de la exención por reinversión en vivienda habitual así como del concepto de opción tributaria, vienen a introducir matices relevantes que han de ser considerados en el caso que nos ocupa.

Primeramente, la STS 1102/2020 de 18 de mayo de 2020 (rec. 5692/2017), que enjuiciaba un caso relativo al ejercicio de la opción por el régimen especial de trabajadores extranjeros destinados en territorio español, asume la existencia de excepciones en la aplicación de lo dispuesto en el artículo 119.3 del LGT, pronunciándose en los términos siguientes en el fundamento tercero:

"...".

En segundo lugar, el término "opción tributaria" ha sido objeto de interpretación por el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho tercero de la sentencia 4394/2021 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 30 de noviembre de 2021 (rec. 4464/2020), que señala que:

"..."

Por tanto, teniendo en cuenta que la doctrina jurisprudencial acumulada hasta la fecha actual respecto de la controversia objeto del presente informe encuentra su mejor alineación con la posición mantenida por los Tribunales Económico-Administrativos de Tenerife y Madrid, los cuales calificaron la exención por reinversión en vivienda habitual como un derecho autónomo de los contribuyentes, parece razonable que el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio deba resolverse en este mismo sentido, esto es, permitiendo la rectificación de una autoliquidación de IRPF presentada, en la que se solicita la exención de la ganancia patrimonial, previamente declarada, por reinversión en vivienda habitual. >>

QUINTO.- Mientras que en el trámite que a ella se le concedió para ello, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. alegó que:

<<Primera. - Normativa aplicable

Segunda.- Jurisprudencia aplicable en materia de opciones tributarias: Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso (Sección 2ª) nº 1404/2020 de fecha 30/11/2021, por la que se resuelve el recurso de casación nº 4464/2020.

.../...

Tercera - Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 18/12/2008 (RG. 00-03277-2006) dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio En esta resolución, el TEAC se pronuncia sobre la forma de exteriorizar la opción del contribuyente de aplicar la exención por reinversión deberá hacerse constar en la declaración del impuesto en el que se obtenga la ganancia. Por tanto, tanto el Director del Departamento de Gestión Tributaria recurrente, como el propio TEAC, parten de la hipótesis de partida, no cuestionada, de que la exención por reinversión tiene la condición de opción tributaria en los términos del art. 119.3 LGT. Así se desprende, a título de ejemplo, del siguiente extracto de la citada resolución (FJ. TERCERO) el subrayado es nuestro:

"..."

Cuarta.- Consultas vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT): Es criterio reiterado de la DGT que, en aplicación de lo establecido por el TEAC en la resolución 00-03277-2006 antes citada, la exención de la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual es una opción tributaria. Dicho criterio vincula a esta Administración. Podrían citarse a título de ejemplo, las siguientes consultas emitidas por este centro directivo: - V1458-11, de 07/06/2011 - V0343-11 y V0344-11, de 15/02/2011 - V2087-12, de 30/10/2012 - V2418-19, de 13/09/2019 - V1993-20, de 17/09/2020.

Por todas ellas, se transcribe un extracto de la consulta V1993-20, de 17/09/2020, relativa a un supuesto de ganancia patrimonial por transmisión de vivienda en el ejercicio 2019 (el subrayado es nuestro): "

"..."

CONCLUSIÓN En consecuencia, existe ya criterio de ese TEAC en esta materia, en virtud del cual estamos ante una opción tributaria, criterio que ha sido seguido por la Dirección General de Tributos en diversas consultas, sin perjuicio de que tal criterio pueda, en su caso, ser revisado a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de opciones tributarias (STS de 30/11/2021, rec. casación 4664/2020).>>

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El art. 229 *"Competencias de los órganos económico-administrativos"* de la Ley 58/2003 en su apartado 1.d) dispone que:

"1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá: (...)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley. Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio, por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia."

A la vista de lo dispuesto en ese precepto, y del acuerdo de inicio del pertinente procedimiento adoptado por la Vocal Coordinadora de este Tribunal el 02/10/2024, esta Sala del Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para adoptar la resolución en unificación de criterio que proceda en dicho procedimiento.

SEGUNDO.- La cuestión a la que alcanza el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio es la de si 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 de la Ley del Impuesto, es una opción de las del art. 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

"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."

De suerte que sólo se puede ejercitar con la presentación de la declaración-autoliquidación del I.R.P.F. del año en que esa ganancia de patrimonio se ha obtenido, y sin que tal opción pueda rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración; o, si no es así, y se trata de un derecho cuyo posible ejercicio no está sometido a tales limitaciones.

Art. 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F. que ha visto modificada su redacción en dos ocasiones, primero por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, y más tarde por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, sin perjuicio de lo cual por lo que aquí específicamente nos ocupa, siempre ha dispuesto lo mismo, primero como texto único de dicho artículo y más tarde como apartado 1 del mismo, que es su situación actual:

"Artículo 38. Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión.

1. Podrán excluirse 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 las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida."

Ahí se regula a nivel legal la figura tributaria que se conoce como **la exención por *"reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual",*** y, de hecho, la parte del anterior párrafo entrecomillada era como se titulaba ese art. 38 de la Ley 35/2006 en su redacción inicial.

Una regulación legal que apela a un desarrollo reglamentario de la misma: que el importe obtenido con la transmisión se reinvierta en adquirir una nueva vivienda habitual *"en las condiciones que reglamentariamente se determinen".*

Que es algo que el Reglamento del Impuesto (R.D. 439/2007, de 30 de marzo) regula en su art. 41; artículo que también vio modificado su texto y su título por el R.D. 960/2013, de 5 de diciembre, con efectos a partir del 01/01/2013, que con esa redacción, que es la actualmente vigente, y por lo que aquí interesa dispone que:

"Artículo 41. Exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación.

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

3. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual o ...

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta de la vivienda habitual se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquélla.

4. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

5. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento."

Un desarrollo reglamentario que completa la regulación de la figura.

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. 68.1.2º 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°. 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:

<< 4. Asimismo, conviene tener presente los pronunciamientos de esta Sala sobre las opciones tributarias, fundamentalmente el contenido en la sentencia de 30 de noviembre de 2021 (recurso de casación 4464/2020), cuyo criterio ha sido reiterado en sentencias posteriores de 2 y 3 de diciembre de 2021, entre otras, en la que analizando si la compensación de bases imponibles negativas en el impuesto de sociedades constituye una opción tributaria, realiza las siguientes declaraciones:

"[...] La decisión que debemos adoptar en este recurso de casación es determinar si a través de una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, presentada extemporáneamente, la obligada tributaria puede compensar sus BIN con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes.

[...] La indefinición normativa de las opciones tributarias.

En los términos en los que se acaba de presentar, la presente controversia jurídica reclama interpretar, de entrada, el artículo 119 LGT, referido a "Declaraciones Tributarias".

Así, ni la LGT ni sus reglamentos de desarrollo definen el concepto jurídico de "opciones tributarias" a las que se refiere el art.119.3 LGT.

Contrasta con este silencio conceptual, la circunstancia de que ese mismo precepto, en su apartado primero, se encarga de definir lo que es "declaración tributaria".

En el contexto de la calidad jurídica de la ley resulta exigible una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo, en su caso, a la Administración, completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el ordenamiento jurídico confiera al reglamento.

Y, en este sentido, no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equivocidad que el ordenamiento tributario exhibe con relación a las opciones tributarias, alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles.

Pero es que, más allá de las puntuales dificultades que emerjan en la aplicación de determinadas normas y, en definitiva, de los derechos que las mismas alberguen, tal inconcreción conceptual puede generar efectos perjudiciales de magnitud sistémica cuando se trate de interpretar principios de ordenación del sistema tributario -como los de capacidad económica o de equitativa distribución de la carga tributaria- o, en fin, cuando el operador jurídico se enfrenta a la compleja tarea de evaluar principios, referidos ya a la aplicación del sistema tributario como, por ejemplo, el de proporcionalidad.

[...] Delimitación de las opciones tributarias del articulo 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 redunda 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 enfaticemos 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 ejercitase, 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).

[...] En nuestra opinión, dos son los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del articulo 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. 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). >>

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 períodos 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.