

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ067799

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 14 de septiembre de 2017

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 5710/2016

**SUMARIO:**

**ITP y AJD. Prescripción. Beneficio fiscal condicionado al cumplimiento posterior requisito en el futuro que luego no se cumple generando inaplicabilidad sobrevenida del beneficio. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar cuál es el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en aquellos casos en los que un obligado tributario aplica en su declaración/autoliquidación un beneficio fiscal cuyo efectivo disfrute queda condicionado al cumplimiento posterior de determinados requisitos, si se produce el incumplimiento efectivo de un requisito a futuro. Si un obligado tributario aplica en su declaración/autoliquidación un beneficio fiscal cuyo efectivo disfrute queda condicionado al cumplimiento posterior de determinados requisitos, si se produce el incumplimiento efectivo de un requisito en el futuro, generando la inaplicabilidad sobrevenida del beneficio fiscal, surge la obligación por parte del obligado tributario que aplicó ese beneficio fiscal de regularizar su situación tributaria.

El sujeto pasivo tendrá la obligación de presentar, en su plazo reglamentario, la preceptiva declaración o en su caso la autoliquidación complementaria. Asimismo, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por ese beneficio fiscal ya no aplicable, comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el anterior plazo reglamentario.

En aquellos casos en que no estuviese previsto específicamente un plazo para regularizar la situación tributaria tras el incumplimiento de un requisito al que estaba condicionado el beneficio fiscal que en su momento se aplicó un obligado tributario, regirá el plazo de prescripción de cuatro años, tanto para la regularización voluntaria por parte del obligado tributario como para la comprobación de su situación tributaria por la Administración, a contar desde que se produzca el incumplimiento del requisito. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 10/2002 de Andalucía (Aprueba normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras), art. 11.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 54.

DLeg. 1/2009 (TR de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos), art. 40 bis.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 67 y 122.

Código Civil, art. 1.969.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Albareda, 18-20, 41001-Sevilla, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de 13 de noviembre de 2015, recaída en la reclamación nº 04/2616/2013, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El día 20 de marzo de 2009 se formaliza escritura pública de compraventa de una vivienda de segunda mano por un precio declarado de 108.182 euros. La adquirente presentó el 8 de abril siguiente en la Agencia Tributaria de Andalucía copia de la citada escritura acompañada de autoliquidación por el concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), declarando una base imponible igual al precio confesado de 108.182 euros a la que aplicó, al amparo del artículo 11 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras (actual artículo 24 del vigente Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre), el tipo de gravamen reducido, para promover una política social de vivienda, del 3,5%, resultando una cuota finalmente ingresada de 3.786,37 euros.

2. El 13 de septiembre de 2013 se comunicó a la interesada el inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con la citada autoliquidación, requiriéndole para que aportara diversa documentación en acreditación de que la vivienda comprada constituía su vivienda habitual. El 16 de septiembre de 2013 se extiende diligencia de la que se desprende la aportación de la documentación solicitada.

El 19 de octubre de 2013 se comunica propuesta de liquidación al considerar que se había incumplido el requisito de ser la vivienda habitual de la obligada tributaria, ya que tanto el alta en la compañía suministradora de agua como en la compañía suministradora de la energía eléctrica se había producido pasado un año desde la compraventa.

Finalmente, el 8 de noviembre de 2013 se notifica la liquidación por el concepto TPO del ITPAJD, partiendo de una base imponible de 108.182 euros pero aplicando el tipo general de gravamen del 8% al considerar que no se había cumplido el requisito de ocupación efectiva de la vivienda en el plazo de 12 meses desde su adquisición.

3. Frente a la liquidación anterior se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 04/2616/2013 el 19 de noviembre de 2013, solicitándose su anulación por prescripción.

4. El 13 de noviembre de 2015 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) dictó en única instancia resolución por la que estima la reclamación económico-administrativa y anula la liquidación impugnada, declarando prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Argumenta el TEAR su fallo del modo siguiente:

Segundo. La cuestión a resolver en la presente reclamación consiste en determinar la adecuación o no a Derecho de la liquidación impugnada, para lo cual debemos examinar en primer término si ha prescrito el derecho de la Administración a girar liquidación en el presente caso, en que el cumplimiento de la condición determinante de la aplicación del tipo reducido está regulada en otro Impuesto, al que se remite la propia legislación que configura el tipo reducido (en el presente caso, el artículo 11.2 de la Ley Andaluza 10/2012).

Tercero. El artículo 66 de la Ley General Tributaria establece un plazo de cuatro años para la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y dicho plazo empieza a contarse según el artículo 67.1 y sin excepciones, “...desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación”.

Cuarto. Otra cuestión es si, ante el incumplimiento de un requisito de naturaleza temporal (como el plazo de ocupación de la vivienda para que pueda ser considerada habitual y, por tanto, con derecho a la aplicación del tipo reducido), está el reclamante obligado a presentar una declaración complementaria rectificando el tipo, de tal modo que el plazo de prescripción comienza a contarse desde el fin del plazo de declaración que se inicia con el incumplimiento temporal. En estas situaciones resultaría de aplicación lo que señala el artículo 40.bis del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, que obliga a que en el supuesto de que se incumpla alguno de los requisitos legales establecidos para ser acreedor al beneficio fiscal, el obligado tributario estará obligado a la presentación de una autoliquidación complementaria. Sin embargo, el artículo 40 bis del citado Texto Refundido (Decreto Legislativo 1/2009) fue redactado por el apartado Dieciséis del artículo 1 del Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA de 9 de julio de 2010), en vigor desde 10 de julio de 2010, y luego reiterado por el apartado Dieciséis del artículo 1 de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA de 15 de diciembre de 2010), en vigor desde 16 de diciembre de 2010. Por tanto, dicho artículo 40.bis no estaba vigente ni cuando se adquirió la vivienda en 20 de marzo de 2009 ni cuando se incumplió en su caso el plazo de ocupación efectiva de un año, ni estaba vigente norma similar que obligase a presentar una autoliquidación complementaria, de modo que el único plazo de autoliquidación que debe

considerarse es el que finalizó en 24 de abril de 2009 de tal modo que el derecho de la Administración había prescrito el 24 de abril de 2013 y antes de la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento el 13 de septiembre de 2013, y así hemos de declararlo.

### Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía al estimarla gravemente dañosa y errónea y aplicar criterios distintos a los empleados por otras salas del propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

La Directora recurrente alega lo siguiente:

1. El criterio sostenido por el TEAR de Andalucía, sala de Granada, en la resolución recurrida, además de erróneo, es contrario al mantenido por las salas de Sevilla y Málaga del propio TEAR de Andalucía. Cita al respecto la Directora las resoluciones de 27 de noviembre de 2015 y 8 de mayo de 2015 de la sala de Sevilla del TEAR, recaídas, respectivamente, en las reclamaciones nº 11/1309/2014 y nº 41/2766/2014, así como la resolución de la sala de Málaga de 10 de julio de 2015, dictada en la reclamación nº 29/0366/2014.

2. Considera que de los dos criterios expuestos, el de la sala de Granada, por un lado, y el de las salas de Sevilla y Málaga, por otro, es este último el que se ajusta a Derecho, por las razones que siguen:

- El artículo 11 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, establecía el beneficio fiscal de un tipo de gravamen reducido del 3,5% para la modalidad de TPO del ITPAJD en diversas operaciones, entre ellas, la transmisión de inmuebles cuyo valor real no superase 130.000 euros, cuando se destinasen a vivienda habitual del adquirente y éste reuniera determinados requisitos. Dicho precepto remite a la Ley del IRPF a efectos de determinar qué debe entenderse por vivienda habitual. La normativa del IRPF exige, a este respecto, que la vivienda sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo de doce meses desde su adquisición.

- En el presente caso, la fecha de adquisición fue el 20 de marzo de 2009, por lo que el contribuyente disponía de un plazo de doce meses para habitar la vivienda, es decir, hasta el 20 de marzo de 2010. Si finalmente no la habitaba, tenía 30 días hábiles (actualmente, un mes natural), por mor del artículo 40.bis del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, para presentar la correspondiente autoliquidación complementaria e ingresar la deuda tributaria correspondiente por el beneficio definitivamente no aplicable. Es, por tanto, a partir de esta última fecha cuando la Administración dispone de 4 años para comprobar si efectivamente la vivienda adquirida es su residencia habitual y no, como afirma el TEAR en la resolución recurrida, desde el primer día posterior al vencimiento del plazo voluntario de pago de la autoliquidación. Esto no es más que la aplicación del principio de la *actio nata* que, con carácter general, establece el artículo 1.969 del Código Civil. Pueden citarse las sentencias del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2005 (Rec. casación 6274/1997) y de 7 de marzo de 2006 (Rec. casación para unificación de doctrina 2762/2001). Según dicha jurisprudencia, en nuestro caso no era posible comprobar el incumplimiento sobrevenido del requisito de la residencia habitual hasta transcurrido al menos un año desde el devengo del impuesto.

- La referencia hecha por la resolución del TEAR recurrida al artículo 40.bis del Decreto Legislativo 1/2009 no añade nada al tema sustantivo de la prescripción del derecho a liquidar que aquí nos ocupa, siendo su única novedad una cuestión procedimental o adjetiva, cual es la de dejar meridianamente claro que, en los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la Comunidad Autónoma de Andalucía, el plazo para autoliquidar una vez incumplido un requisito o condición a futuro, es de un mes (natural), frente al de 30 días hábiles que se interpretaba que había hasta ese momento. Que la obligación de hacer una autoliquidación complementaria cuando se termine incumpliendo un requisito a futuro ya existía antes de que entrara en vigor este artículo 40 bis, se puede deducir del propio artículo 122.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que, aunque referido a impuesto de devengo periódico, se puede aplicar analógicamente a los de devengo instantáneo como son el ISD y el ITPAJD.

- Incluso aún admitiendo, sólo a efectos dialécticos, que hay una laguna en la LGT de forma que a día de hoy no existe obligación legal de realizar una declaración o autoliquidación complementaria por la inaplicabilidad

sobrevenida de un beneficio fiscal, derivada del incumplimiento de un requisito o condición a futuro –y que, en la Comunidad Autónoma de Andalucía, el artículo 40 bis del Decreto Legislativo 1/2009 habría venido a colmar para su ámbito de aplicación- eso no sería obstáculo para que, en aplicación de la regla de la *actio nata*, el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar lo siguiera marcando el incumplimiento efectivo del requisito a futuro. Es decir, el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción sería el de aquel en que se incumpla el requisito o condición a futuro sin que, en este caso, hubiera que esperar al día siguiente al del final de un plazo reglamentario de presentación de declaración o autoliquidación complementaria que, en esta hipótesis, no existiría. En concreto, en el supuesto aquí contemplado en que la fecha de adquisición de la vivienda es el día 20 de marzo de 2009 y en el que se ha incumplido el requisito de que “sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras”, el incumplimiento efectivo se produce el día 21 de marzo de 2010. Al no existir por parte del contribuyente, según la argumentación del TEAR, sala de Granada, obligación legal de presentar autoliquidación complementaria, sería en consecuencia justo ese día 21 de marzo de 2010 (y no pasado un inexistente plazo reglamentario de 30 días hábiles) el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar por el beneficio fiscal definitivamente no aplicable.

- Expone la Directora recurrente diversos argumentos por reducción al absurdo, en pro de su tesis, encaminados a mostrar que una interpretación como la que sostiene la resolución recurrida conduciría a resultados completamente ilógicos, pues impediría en la práctica a la Administración realizar la oportuna comprobación.

Termina solicitando la Directora recurrente de este Tribunal Central que estime el recurso extraordinario y fije el criterio siguiente:

*“Al producirse el incumplimiento efectivo de un requisito a futuro, generando la inaplicabilidad sobrevenida del beneficio fiscal al que condiciona, el sujeto pasivo tendrá en todo caso la obligación de presentar, en su plazo reglamentario, la preceptiva declaración o autoliquidación complementaria.*

*Asimismo, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por ese beneficio fiscal ya no aplicable, comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el anterior plazo reglamentario”.*

### **Tercero:**

En el trámite concedido al efecto por este Tribunal Central, no consta que el 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) presentara alegación alguna.

## **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:**

La cuestión controvertida en el presente recurso consiste en determinar cuál es el día inicial o *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en aquellos casos en los que un obligado tributario aplica en su declaración/autoliquidación un beneficio fiscal cuyo efectivo disfrute queda condicionado al cumplimiento posterior de determinados requisitos, si se produce el incumplimiento efectivo de un requisito a futuro.

En el caso concreto que da lugar al criterio debatido se trata del tipo de gravamen reducido del 3,5% aplicable en la modalidad de TPO del ITPAJD en la transmisión de inmuebles cuyo valor real no supere 130.000 euros cuando se destinan a vivienda habitual del adquirente, establecido en el artículo 11.1.b) y 2 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre).

### Tercero:

El artículo 11 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, en su redacción vigente al tiempo de los hechos acaecidos en el presente expediente (20 de marzo de 2009), disponía:

#### Artículo 11. Tipo de gravamen reducido para promover una política social de vivienda

**“1. En la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se aplicará el tipo de gravamen reducido del 3,5% en las siguientes operaciones:**

a) *Transmisión de viviendas protegidas de conformidad con la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía, cuando se destinen a vivienda habitual del adquirente.*

b) **Transmisión de inmuebles cuyo valor real no supere 130.000 euros, cuando se destinen a vivienda habitual del adquirente y éste sea menor de 35 años o tenga la consideración de persona con discapacidad con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 33 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.**

*En los supuestos de adquisición de viviendas por matrimonios o personas contempladas en el artículo 8.1.a) de esta Ley, el requisito de la edad o, en su caso, de la discapacidad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o uno de los miembros de la pareja de hecho inscrita en el Registro previsto en el artículo 6 de la Ley 5/2002, de 16 de diciembre, de Parejas de Hecho.*

**2. A los efectos previstos en este artículo, se entenderá por vivienda habitual la que cumpla los requisitos contenidos en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias”.**

La remisión que hace dicho precepto, en su apartado segundo, a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, a los efectos de lo que debe entenderse por vivienda habitual, hay que entenderla realizada en el caso aquí examinado a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, y al Reglamento que la desarrolla, el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

Dispone, en este sentido, el artículo 54 del Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF, en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, lo que sigue:

#### **ARTÍCULO 54. CONCEPTO DE VIVIENDA HABITUAL**

*“1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.*

*No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.*

**2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.**

*No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:*

*Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.*

*Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.*

3. (...)

4. (...).

Por su parte, el artículo 40.bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de tributos cedidos de Andalucía, añadido por el artículo 1.16 del Decreto-ley núm. 4/2010, de 6 de julio, y en vigor desde el 10 julio 2010, dispone:

#### ARTÍCULO 40 BIS. OBLIGACIÓN DE AUTOLIQUIDAR

***“1. El incumplimiento de los requisitos exigidos en la regulación de los beneficios fiscales aprobados por la Comunidad Autónoma determinará la obligación de regularizar la situación tributaria mediante la presentación de una declaración donde se exprese tal circunstancia, dentro del plazo de un mes desde que se produzca el hecho determinante del incumplimiento.***

***2. A dicha declaración se acompañará el ingreso mediante autoliquidación complementaria de la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la aplicación del beneficio fiscal, más los intereses de demora correspondientes.***

***3. La obligación de declarar se extenderá a cualquier beneficio fiscal cuya efectividad dependa de condiciones futuras.***

***4. En particular, cuando se hayan aplicado beneficios fiscales de la Comunidad Autónoma en la adquisición de la vivienda habitual, el incumplimiento de los requisitos regulados en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativos a que se habite de forma efectiva y permanente y por plazo continuado, determinará la obligación de presentar la declaración y autoliquidación en la forma establecida en el apartado anterior.***

***5. A los efectos del presente artículo se considerará beneficio fiscal aquel que establezca exenciones, reducciones a la base imponible, deducciones en cuota y cualquier otro incentivo fiscal”.***

En el caso aquí analizado el obligado tributario adquirió la vivienda el 20 de marzo de 2009, por lo que tenía que habitarla efectivamente antes del plazo de 12 meses, esto es, no más allá del 20 de marzo de 2010, para que dicha vivienda constituyera su residencia habitual y la adquisición pudiera beneficiarse del tipo de gravamen reducido del 3,5% en la modalidad TPO del ITPAJD.

La obligada tributaria alegaba en su reclamación ante el TEAR que había prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

La resolución del TEAR aquí recurrida atiende a la petición de la reclamante y declara la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, anulando la liquidación impugnada. El TEAR argumenta que al no estar vigente el artículo 40 bis del Decreto 1/2009, arriba reproducido, ni cuando se adquirió la vivienda ni cuando se incumplió en su caso el plazo de un año para la ocupación efectiva, y al no existir tampoco norma similar que obligase a presentar una autoliquidación complementaria como consecuencia del posible incumplimiento, el único plazo de autoliquidación que debe considerarse a efectos del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación es el que finalizó el 24 de abril de 2009 como consecuencia de la adquisición realizada el 20 de marzo de ese mismo año y que viene establecido en el artículo 67.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Concluye el TEAR que cuando se notificó el inicio del procedimiento de comprobación el 13 de septiembre de 2013, ya había prescrito el derecho a liquidar, cosa que sucedió el 24 de abril de 2013.

Ciertamente, tal como señala el TEAR en la resolución recurrida, el artículo 40 bis del Decreto Legislativo 1/2009 no estaba vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente expediente, esto es, ni cuando el

obligado tributario adquirió la vivienda (20 de marzo de 2009) ni cuando incumplió el requisito de la ocupación efectiva en el plazo de 12 meses (20 de marzo de 2010), pues entró en vigor el 10 de julio de 2010.

Desde la entrada en vigor del artículo 40.bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, resulta claro, porque así lo dice expresamente el precepto, que el plazo para presentar la autoliquidación complementaria es el de un mes desde que se produzca el hecho determinante del incumplimiento. Sin embargo, como se expuso más arriba, este precepto no resulta de aplicación por razones temporales al supuesto de hecho aquí examinado, por lo que se plantea la duda de cuál sería el plazo para presentar la autoliquidación complementaria en el caso que aquí nos ocupa.

La Directora recurrente sostiene, no obstante, que la obligación de hacer una autoliquidación complementaria cuando se termina incumpliendo un requisito a futuro ya existía antes de que entrara en vigor el artículo 40 bis del Decreto Legislativo 1/2009, pues se podía deducir del propio artículo 122.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que, aunque referido a impuestos de devengo periódico, se puede aplicar analógicamente a los de devengo instantáneo como son el ISD y el ITPAJD.

Dispone en este sentido el artículo 122 de la LGT:

Artículo 122. Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas

*“1. Los obligados tributarios podrán presentar **autoliquidaciones complementarias**, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.*

*2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.*

3. (.....)”.

Del precepto parcialmente transcrito se colige lo siguiente:

a) La autoliquidación complementaria se configura en nuestro ordenamiento como un instrumento en manos del obligado tributario para completar o modificar su autoliquidación original en aquellos casos en los que de ella resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.

b) El segundo párrafo del apartado 2 de este precepto contempla una salvedad respecto a la presentación de autoliquidaciones complementarias cuando de ellas pudiera derivarse un mayor ingreso o una menor devolución de la consignada en la primera autoliquidación. Esta salvedad afecta precisamente a aquellos supuestos en los que con posterioridad a la aplicación de un beneficio fiscal se pierda el derecho a su disfrute por incumplimiento de los requisitos para su aplicación. En estos casos la Ley General Tributaria establece una regla general más beneficiosa para los contribuyentes puesto que impide la aplicación del régimen de recargos por extemporaneidad y solo contempla el devengo de intereses de demora: así, y salvo que la normativa específica de cada tributo determine otra cosa, como regla general en estos casos el obligado tributario no presentará declaración/autoliquidación complementaria relativa al período en que el beneficio fiscal se aplicó, sino que deberá regularizarse en la autoliquidación correspondiente al período del incumplimiento, incluyendo la cuota o deuda correspondiente y los correspondientes intereses de demora. La aplicación, en su caso, de esta regla implica que el plazo de prescripción

para comprobar ha de contarse desde el período impositivo en el que debieron incluirse las cantidades regularizadas como consecuencia de la pérdida del beneficio fiscal.

La autoliquidación complementaria constituye, pues, el modo ordinario previsto en nuestro ordenamiento para que el obligado tributario regularice su situación tributaria tras constatar que con su autoliquidación primera ingresó un importe inferior del debido u obtuvo una devolución superior a la que le correspondía. Esta obligación de regularizar por el incumplimiento posterior de los requisitos a que está condicionado un beneficio fiscal que voluntariamente aplicó el contribuyente, es inherente, está inmersa en la propia obligación de declarar, y como tal también está sometida a un plazo de prescripción, pues si el obligado no regulariza voluntariamente la Administración podrá ejercer, también dentro del plazo de prescripción, su derecho a comprobar y en su caso a liquidar.

Y tratándose de un impuesto de devengo instantáneo como es el ITPAJD la regularización por incumplirse algún requisito a futuro de un beneficio fiscal siempre habría de hacerse mediante una autoliquidación complementaria, en la medida en que no existe período impositivo y, por tanto, nunca podrá realizarse mediante una autoliquidación que no sea complementaria de otra anterior. Por tal razón, el contribuyente del ITPAJD que incumple un requisito para gozar del beneficio fiscal que se aplicó anteriormente debe regularizar su situación presentando una declaración/autoliquidación complementaria ya que nunca le resultará aplicable el párrafo segundo del apartado segundo del artículo 122 de la LGT.

Consecuentemente, no cabe sino concluir que desde el momento en que se produce el incumplimiento del requisito a futuro al que se condicionaba el beneficio fiscal, debió el obligado tributario regularizar su situación tributaria mediante el mecanismo ordinario previsto en el ordenamiento tributario, esto es, mediante la presentación de la correspondiente declaración/autoliquidación complementaria.

Resta analizar cuál es el día inicial de cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar el requisito a futuro que se ha incumplido determinando la improcedencia sobrevinida del beneficio fiscal inicialmente aplicado.

En cuanto a la determinación del momento inicial de la prescripción es tradicional la doctrina de la *actio nata*, según la cual para que la prescripción sea posible es preciso que la acción haya nacido, pues, como decía SAVIGNY «no cabe perder por abandono una acción mientras no sea ejercitable». Este es el criterio seguido por el Código Civil al establecer en el artículo 1.969 que la prescripción con carácter general se contará desde el día en que la acción pudo ejercitarse. Y este es el planteamiento que subyace igualmente para el ámbito tributario en el artículo 67 de la LGT.

En definitiva, por tanto, el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción no puede ser otro que aquél en que surge el derecho de la Administración a comprobar, y esto ocurre precisamente a partir del momento en el que se produce el incumplimiento posterior del requisito.

A la vista de todas las consideraciones anteriores, en aquellos casos en que no estuviese previsto específicamente un plazo para regularizar la situación tributaria tras el incumplimiento de un requisito al que estaba condicionado el beneficio fiscal que en su momento se aplicó un obligado tributario, regirá el plazo de prescripción de cuatro años, tanto para la regularización voluntaria por parte del obligado tributario como para la comprobación de su situación tributaria por la Administración, a contar desde que se produzca el incumplimiento del requisito. Por su parte, en aquellos casos en los que esté previsto específicamente un plazo para presentar la declaración/autoliquidación por la que se debe regularizar la situación tributaria, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por ese beneficio fiscal ya no aplicable, comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el anterior plazo reglamentario.

En el concreto caso que da lugar al criterio aquí debatido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo y para antes de la vigencia del artículo 40.bis del Decreto Legislativo 1/2009, había concluido que el contribuyente que incumplía un requisito a futuro que condicionaba la concesión de un incentivo fiscal debía regularizar su situación tributaria mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria en el plazo de 30 días hábiles a contar desde la fecha del incumplimiento.

Así las cosas, en el supuesto aquí contemplado, adquirida la vivienda el 20 de marzo de 2009, el obligado tributario disponía de un año para ocuparla efectivamente, esto es, hasta el 20 de marzo de 2010. La Administración sólo podía iniciar la comprobación del cumplimiento de este requisito de ocupación efectiva a partir de los 30 días hábiles siguientes al 20 de marzo de 2010.



Hasta ese momento la Administración no podía actuar por imperativo legal. Luego, en aplicación de la teoría de la *actio nata*, el plazo de prescripción para la comprobación del requisito de la ocupación efectiva de la vivienda se inició 30 días hábiles después del 20 de marzo de 2010, por lo que cuando se notificó la liquidación administrativa, el 8 de noviembre de 2013, no había prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

En este sentido, como antes decíamos, se ha manifestado el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de junio de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 81/2006) relativa a un supuesto de compra de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial en el que la exención del ITPAJD se concede provisionalmente debiendo aportarse en el plazo de tres años la cédula de calificación de las viviendas, y cuyo criterio es extensible a la situación aquí examinada toda vez que, en definitiva, se trata en ambos casos de la concesión de un beneficio fiscal condicionado al cumplimiento de un requisito futuro. Dice el Tribunal Supremo en esta sentencia[1]:

CUARTO. (.....) *En efecto, en las recientes sentencias de 8 de febrero de 2005 (rec. cas. 6274/1997) y de 7 de marzo de 2006 (rec. cas. para unificación de doctrina núm. 2762/2001) tuvimos ocasión de señalar que el "dies a quo" del plazo de prescripción de los cinco años, tratándose del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a la compra de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial no es el de formalización de la escritura y devengo del impuesto, sino el siguiente al transcurso de los tres años legalmente establecidos para la aportación de la cédula de calificación de las viviendas sin verificarlo.*

*En definitiva, la prescripción comienza, -en términos de la indicada sentencia- cuando caduca la exención por el transcurso del plazo de 3 años concedidos para la presentación de la Cédula y durante el que está impedida la Administración para actuar por imperativo legal. Se aceptaba la argumentación del Abogado del Estado, según la cual "la prescripción comienza desde la fecha en que finaliza el plazo de pago voluntario (ex artículo 65.b de la LGT), y, por tanto, para aquel contribuyente que ha obtenido una exención provisional que caduca y que queda sin efecto en una determinada fecha, el plazo de pago voluntario no termina el día en que se efectuó la transmisión inicialmente exenta, sino en la fecha de tres años posterior en que se incumplió el requisito de la exención, más el plazo reglamentario de pago [...] La prescripción implica, siempre, una dejación, inactividad o paralización voluntaria del interesado, situaciones que no pueden ser apreciadas cuando [...] la Administración acreedora no goza aún (durante los 3 años comentados) de un derecho exigible. En definitiva, como durante el plazo de los 3 años en que la exención operaba provisionalmente la Administración no podía por imperativo legal ejercitar su derecho liquidatorio, tal plazo no puede conceptuarse como un tiempo computable como de paralización a efectos de la sanción prescriptiva"(sic).*

De la citada sentencia se hace eco el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 26 de marzo de 2014 (Rec. nº 1826/2010), a cuyo tenor:

#### CUARTO

*Ha de decirse sin ambages que la tesis sostenida en la demanda ha de ser acogida pues el dies a quo para el cómputo del plazo prescriptivo no puede ser otro que aquél en que surge el derecho de la Administración a liquidar, esto es, una vez que transcurre el periodo establecido para acreditar que se ha obtenido la calificación provisional o definitiva como vivienda protegida. Ha de seguirse, en estos caso, el principio de la denominada actio nata contenido en el artículo 1969 del Código Civil, lo que significa que, a falta de norma especial, el plazo de prescripción no comienza a correr hasta que la acción haya nacido, lo que ocurre cuando pueda ejercitarse y no antes [ver sentencia del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2002 (recurso de casación 2413/1997)].*

*Nada mejor que recurrir a los criterios sustentados por el Tribunal Supremo, rememorados en la sentencia de 28 de junio de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina 81/2006). En ella recuerda que en las de 8 de febrero de 2005 (recurso de casación 6274/1997) y de 7 de marzo de 2006 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 2762/2001) declaró que el "dies a quo" del plazo de prescripción (...), tratándose del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados correspondiente a la compra de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial no es el de formalización de la escritura y devengo del*

*impuesto, sino el siguiente al transcurso de los tres años legalmente establecidos para la aportación de la cédula de calificación de las viviendas sin verificarlo.*

*De acuerdo con esa doctrina, trasunto del principio de la actio nata, la prescripción comienza cuando caduca la exención provisional por el transcurso de los plazos concedidos para la presentación de la Cédula de calificación sin acreditar el requisito de la exención y durante el cual la Administración no puede practicar la liquidación.*

*No cambian las cosas porque en la redacción operada por la Ley 4/2008, de 23 de Diciembre, promulgada con posterioridad a la liquidación tributaria anulada por el TEAR, se modificara el artículo 45.1.B.12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, para incorporar la previsión de que en los casos de exenciones correspondientes a transmisiones relacionadas con viviendas protegidas, el cómputo del plazo de prescripción "comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional".*

*La nueva redacción de dicho precepto no constituye una innovación, sino la acomodación a la jurisprudencia dictada en unificación de doctrina.*

*En definitiva, no cabe apreciar prescripción del derecho de la Administración a liquidar y ello conduce, sin necesidad de mayores razonamientos, a estimar el recurso interpuesto por la Administración Autonómica.*

En igual sentido respecto del inicio del cómputo del plazo de prescripción en los casos de exención por compra de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial, cabe citar las sentencias del TSJ de Murcia de 17 de junio de 2013 (Rec. nº 502/2008) y 6 de abril de 2015 (Rec. nº 336/2012), del TSJ de Madrid de 26 de mayo de 2009 (Rec. nº 1724/2006), 12 de julio de 2012 (Rec. nº 681/2009) y 6 de septiembre de 2012 (Rec. nº 1746/2009), del TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de noviembre de 2010 (Rec. nº 3251/2008), del TSJ de Castilla y León de 1 de febrero de 2016 (Rec. nº 773/2014).

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA**,

#### **ACUERDA:**

ESTIMARLO, fijando como criterios los siguientes:

Si un obligado tributario aplica en su declaración/autoliquidación un beneficio fiscal cuyo efectivo disfrute queda condicionado al cumplimiento posterior de determinados requisitos, si se produce el incumplimiento efectivo de un requisito en el futuro, generando la inaplicabilidad sobrevenida del beneficio fiscal, surge la obligación por parte del obligado tributario que aplicó ese beneficio fiscal de regularizar su situación tributaria.

El sujeto pasivo tendrá la obligación de presentar, en su plazo reglamentario, la preceptiva declaración o en su caso la autoliquidación complementaria. Asimismo, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por ese beneficio fiscal ya no aplicable, comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el anterior plazo reglamentario.

En aquellos casos en que no estuviese previsto específicamente un plazo para regularizar la situación tributaria tras el incumplimiento de un requisito al que estaba condicionado el beneficio fiscal que en su momento se aplicó un obligado tributario, regirá el plazo de prescripción de cuatro años, tanto para la regularización voluntaria por parte del obligado tributario como para la comprobación de su situación tributaria por la Administración, a contar desde que se produzca el incumplimiento del requisito.

[1] La negrita es nuestra

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