

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057665

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 111/2015, de 28 de enero de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1732/2012

SUMARIO:

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Cómputo. Dies a quo (inicio). Beneficios fiscales. IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Vivienda habitual. Si la Administración entendía que no se cumplían las condiciones o requisitos necesarios para que se diese la exención de la ganancia obtenida por la venta de la primera vivienda al producirse la reinversión en una nueva vivienda habitual, dado que ello se materializa en el año en que se materializa la reinversión, tenía cuatro años para liquidar la deuda tributaria, resultante de la no aplicación de la exención pretendida por el actor, comenzando a contar dicho plazo, tal como el recurrente señala, desde la finalización del plazo para presentar la autoliquidación por IRPF de ese ejercicio –en este caso 2004, el 30 de junio de 2005-. En consecuencia, si la liquidación provisional tiene fecha de 22 de marzo de 2011, es evidente que en ese momento ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, sin que pueda ser de recibo la tesis de la Administración, sin base jurídica alguna, de que ese plazo se debía de aumentar en dos años más, porque ése el era el plazo de que disponía el interesado para reinvertir, puesto que la reinversión ya se había consumado en 2004 y no había que esperar al cumplimiento de ese plazo si la Administración consideraba que debía girar una liquidación, como consecuencia de que no estimase procedente la exención por reinversión en una nueva vivienda habitual efectuada por el actor.

PRECEPTOS:

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 36.
RD 1775/2004 (Rgto IRPF), arts. 39 y 53.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 67.

PONENTE:

Doña María Rosario Ornosa Fernández.

Magistrados:

Don ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS
Don CARMEN ALVAREZ THEURER
Don JOSE ALBERTO GALLEGOS LAGUNA
Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO
Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2012/0013187

Procedimiento Ordinario 1732/2012

Demandante: D./Dña. Constancio

PROCURADOR D./Dña. MARIA DEL CARMEN OLMOS GILSANZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 111

RECURSO NÚM.: 1732-2012

PROCURADOR D./DÑA.: MARIA DEL CARMEN OLMOS GILSANZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dña. María Rosario Ornos Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Sandra María González de Lara Mingo

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 28 de Enero de 2015.

VISTO por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 1732/2012, interpuesto por D. Constancio representado por la Procurador D^a M^a del Carmen Olmos Gilsanz, contra la resolución del TEAR de fecha 24 de septiembre de 2012, en la reclamación NUM000 , en la que ha sido parte la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de

demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a María Rosario Ornosá Fernández, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- Se recurre por la parte actora la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de septiembre de 2012, en la reclamación NUM000 , presentadas contra liquidación provisional por IRPF, ejercicio 2004, por importe de 8.800,48 ?.

La citada Resolución del TEAR entendió, en el mismo sentido que la AEAT, en la liquidación impugnada, que dado que el recurrente tenía dos años para reinvertir las ganancias obtenidas por la venta de la primera vivienda habitual debían de sumarse dos años a los cuatro años que inicialmente existían de plazo de prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria, más otro año si en la fecha tope no se había producido la reinversión, ya que el sujeto pasivo debía efectuar la correspondiente autoliquidación complementaria en el ejercicio en el que no se había producido la reinversión, con lo que contaba para ello hasta el 30 de junio del año siguiente, en este caso el 2007.

En su demanda, la parte actora señala que el 8 de junio de 2005 presentó la correspondiente autoliquidación relativa al IRPF del ejercicio 2004 y dado que el plazo de presentación de la declaración del Impuesto finalizó el 30 de junio de 2005, la liquidación provisional girada por la administración estaría prescrita ya que la reinversión en la nueva vivienda habitual se efectuó en 2004 y la exención por reinversión en dicha vivienda se incluyó en su autoliquidación de 2004, por lo que no puede ser de recibo que al plazo general de prescripción de cuatro años se sumen por la administración dos más porque ese fuese el periodo que tenía para reinvertir ya que la reinversión se hizo efectiva en 2004.

Frente a ello, la defensa de la Administración General del Estado mantiene las mismas tesis de la administración y del TEAR en la contestación a la demanda y solicita la confirmación de la Resolución recurrida.

Segundo.

Se centra así el fondo de lo discutido en este recurso en examinar si se produjo la prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria por el transcurso del plazo de cuatro años previsto en el art. 66 LGT .

El art. 36 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, dispone que podrán gozar de exención 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 se establezcan reglamentariamente. Por su parte, el artículo 39 del Reglamento que desarrolla la Ley, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio , recoge en el último párrafo de su número 1 que para la calificación de la vivienda como habitual se estará a lo dispuesto en el artículo 53 .1 de este Reglamento. Conforme a este precepto, 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. Además, en su párrafo segundo, se determina que 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. De todas formas, la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se den 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.

El citado artículo 39 del Reglamento IRPF regula las condiciones en las que debe producirse la reinversión en el caso de que la venta de la primera vivienda se produzca con posterioridad a la adquisición de la segunda:

"Exención por reinversión en vivienda habitual.

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, en los términos previstos en el artículo 54.5 de este Reglamento.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 53 de este Reglamento.

2. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años.

Se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta 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 aquélla.

3. 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.

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

Resulta claro que las cantidades obtenidas en la enajenación de la primera vivienda habitual deben destinarse a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual cuando se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a aquélla.

Es evidente que para la aplicación de la exención pretendida el sujeto pasivo debe acreditar que ha aplicado las cantidades obtenidas por la venta de la primera vivienda al pago de la adquisición de la segunda o al pago del préstamo hipotecario percibido para su adquisición y que, al tratarse de un beneficio fiscal, es a él al que corresponde la carga de la prueba, según regulaba la anterior LGT en el art. 114 y la actual LGT en el art. 105.

Tercero.

Establecido lo anterior, en la liquidación provisional girada por la AEAT, de fecha 22 de marzo de 2011, se señala:

"Visto su escrito quedan totalmente desestimadas sus alegaciones. En el supuesto de que con posterioridad a la aplicación de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual aquélla se hubiera perdido, total o parcialmente, debe presentarse autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que media 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.(Art. 41.4 del vigente Reglamento del IRPF).Según los artículos 66 y 67.1 de la Ley 58/2003 , el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en el que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. Por tanto, cuando se pierda el derecho a la mencionada exención, la Administración podrá liquidar en el plazo de 4 años desde que finalice el plazo de declaración de la renta del ejercicio de incumplimiento de los requisitos (en el caso que tratamos de regularizar: transmisión en 2004; fecha tope en la que debe efectuarse la reinversión: 2006; deber de regularizar: hasta junio 2007 presentando complementaria de renta 2004. Prescripción junio2011). Por otra parte

añadir que la resolución del T.E.A.R. presentada no crea jurisprudencia y por tanto no vincula a la Administración Tributaria, por consiguiente se mantiene el criterio establecido en la normativa anteriormente expuesta."

Por su parte en la propuesta de liquidación se motivaba por la AEAT la misma en el siguiente sentido:

"Vistos los datos obrantes en poder de la AEAT se estima que: 1- Los contribuyentes obtuvieron en el ejercicio 2004 una ganancia patrimonial de 41575,02 euros por la venta de su vivienda habitual. 2- los contribuyentes aplicaron la exención por reinversión a dicha ganancia comprometiéndose a reinvertir el importe obtenido por la venta en una nueva vivienda habitual en el plazo de dos años. 3 Los contribuyentes adquirieron un inmueble en dicho plazo, pero, siendo el préstamo hipotecario con que se financia mayor que el valor de compra más gastos del inmueble, no se reinvierte ninguna cantidad en la nueva vivienda habitual. Por lo anteriormente expuesto se emite la presente propuesta de liquidación provisional."

En el expediente administrativo aparece la escritura pública de compraventa en la que consta la compra por parte del actor de una vivienda tipo duplex en Mejorada del Campo el 7 de julio de 2004 y no existe discusión entre las partes que esa fue la nueva vivienda habitual adquirida por el actor a la que se pretendía aplicar la ganancia patrimonial obtenida por la venta de la primera vivienda habitual, respecto de la que no consta escritura de venta alguna en el expediente, si bien no se discute tampoco por las partes que fue vendida también en el año 2004.

La administración no admite en la propuesta de liquidación la exención por reinversión porque el préstamo hipotecario solicitado para la adquisición de la vivienda es superior al valor de la compra de la segunda vivienda más gastos. Es decir está admitiendo que en el mismo año 2004 se realiza la reinversión en la segunda vivienda habitual y por ello, no había que esperar a que se cumpliese ningún plazo de dos años para la reinversión porque ya se había efectuado. De ahí que si la administración entendía que no se cumplían las condiciones o requisitos necesarios para que se diese la exención de la ganancia obtenida por la venta de la primera vivienda al producirse la reinversión en una nueva vivienda habitual, dado que ello se materializa en el año 2004, tenía cuatro años para liquidar la deuda tributaria, resultante de la no aplicación de la exención pretendida por el actor, comenzando a contar dicho plazo, tal como el recurrente señala, desde la finalización del plazo para presentar la autoliquidación por IRPF de 2004, el 30 de junio de 2005, tal como resulta de la aplicación de lo establecido en el art. 67.1 LGT .

En consecuencia, si la liquidación provisional tiene fecha de 22 de marzo de 2011, es evidente que en ese momento ya había prescrito el derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria, sin que pueda ser de recibo la tesis de la administración, sin base jurídica alguna, de que ese plazo se debía de aumentar en dos años más, porque ese era el plazo de que disponía el interesado para reinvertir, puesto que, como hemos visto, la reinversión ya se había consumado en 2004 y no había que esperar al cumplimiento de ese plazo si la administración consideraba que debía girar una liquidación, como consecuencia de que no estimase procedente la exención por reinversión en una nueva vivienda habitual efectuada por el actor.

Todo ello conduce a la íntegra estimación del recurso contencioso administrativo y a la anulación de la resolución del TEAR, por no ser conforme a derecho, así como a la de la liquidación provisional girada al actor.

Cuarto.

Las costas procesales causadas deberán ser impuestas a la Administración General del Estado, por aplicación de lo establecido en el art. 139 LJ.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos íntegramente el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Constancio representado por la Procurador D^a M^a del Carmen Olmos Gilsanz, contra la resolución del TEAR de fecha 24 de septiembre de 2012, en la reclamación NUM000, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, así como la liquidación provisional de la que traía causa, con imposición de las costas procesales causadas a la Administración General del Estado.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma no cabe recurso.

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

PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.