

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 7 de abril de 2025

Sala 1.^a

R.G. 7402/2022

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión en vivienda habitual. Requisitos de habitualidad. Se desestimó la solicitud de devolución presentada por los interesados en el modelo 210 referido al IRNR al considerar que no se cumplen los requisitos para poder aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual pues el inmueble transmitido no tenía tal carácter. Conforme al art. 38 LIRPF y su desarrollo reglamentario en los arts. 41 y 41 bis RIRPF, para que la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual resulte exenta es necesario reinvertir el importe total obtenido en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual (de reinvertir un importe inferior la exención sería parcial); debiendo efectuarse la reinversión en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde la fecha de enajenación. Además, la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas: en la que se transmite y en la que se adquiere. Los reclamantes sostienen que la vivienda transmitida constituía su vivienda habitual en el momento de la venta, pues el cambio de residencia se debió a traslado laboral, aportando como prueba el contrato laboral firmado, aludiendo a la consulta de la DGT V1084-17, de 9 de mayo de 2017, relativa a un ciudadano que había sido residente en España, pero que ahora vive en su país de origen, y vende la que fue su vivienda habitual. Sin embargo, dicha consulta se limita a resaltar que la norma no establece limitación alguna respecto al plazo que puede transcurrir desde que el contribuyente pierde la residencia fiscal en España. En cambio, la consulta de la DGT V0340-23, de 20 de febrero de 2023, si confirma que, para aplicar la exención, la vivienda debe ser habitual en el momento de la transmisión o haber tenido tal consideración en los dos años anteriores. Esto es aplicable incluso si el contribuyente ha cambiado su residencia fiscal fuera de España, siempre que cumpla con los requisitos de habitualidad. El criterio del TS fijado en sentencia de 5 de mayo de 2023 no es aplicable al caso, pues solo hace referencia a situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva.

Procedimiento sancionador. Tramitación. Falta de motivación. Respecto al acuerdo sancionador, el Tribunal afirma la insuficiencia de motivación de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, no conteniendo valoración alguna sobre el elemento culpabilístico ni un razonamiento singularizado que permita deducir la voluntariedad o negligencia en la vulneración de la norma tributaria. En cuanto al razonamiento de los interesados no se aprecia la concurrencia de una interpretación razonable de la norma, pues en este caso no es necesaria una interpretación normativa, bastando la aplicación directa de las normas que cita, pero sin entrar a ponderar y objetar los razonamientos vertidos por aquellos. En consecuencia, se estima en este punto la reclamación y se anula la sanción.

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

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación provisional referida al IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES, modelo 210, ejercicio 2021, dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, así como contra la correlativa sanción tributaria por el mismo concepto y periodo.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

| Reclamación | Fecha Interposición | Fecha Entrada |
|-------------|---------------------|---------------|
|-------------|---------------------|---------------|

Síguenos en...



| | | |
|------------------|------------|------------|
| 00-07402-2022-00 | 04/07/2022 | 06/09/2022 |
| 00-08319-2022-00 | 29/09/2022 | 05/10/2022 |

SEGUNDO.- El día 06/09/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 04/07/2022 contra la resolución del recurso de reposición (Nº de recurso: 2022.....0L) formulado contra el acuerdo de liquidación dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (no residentes sin establecimiento permanente Modelo 210), referencia 2021.....7A, ejercicio .../2021, con resultado a devolver de 12.240,00 euros.

TERCERO.- Con fecha 07-10-2021, los ahora reclamantes, considerándose residentes en PAÍS_1, presentaron declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 210, fecha de devengo 16-06-2021, declarando la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un bien inmueble sito en DOMICILIO_1 (...), del que cada uno poseía un 50% de titularidad. En dicha declaración se aplicaban la exención por reinversión en vivienda habitual.

Declararon un valor de transmisión de 408.000,00 euros y un valor de adquisición de 260.000,00 euros. Solicitaban la devolución de las retenciones soportadas.

CUARTO.- A raíz de la declaración presentada la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT) inició, mediante la notificación de requerimiento, un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribía a "Comprobar la correcta aplicación de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual."

Indicaba la ONGT que, de acuerdo a los datos obrantes en su poder, el último ejercicio en el que los cónyuges copropietarios tuvieron residencia en España fue 2015, por lo que se debía acreditar que el inmueble transmitido había constituido su vivienda habitual durante 3 años, y al menos cualquier día de los 2 últimos años anteriores a la transmisión.

Para ello se requería a los interesados que aportaran en prueba de la reinversión en vivienda habitual, escritura de adquisición de dicha vivienda e inscripción en registro oficial.

QUINTO.- Tras el análisis de la documentación aportada, con fecha 27-01-2022 se les notificó a los interesados propuesta de liquidación con trámite de alegaciones.

En la misma se admitían los importes declarados en la transmisión del inmueble, no así la exención practicada.

La ONGT argumentaba que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3 del Texto Refundido de la Ley sobre la Renta de los No Residentes, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes se interpreta en concordancia con la normativa del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. Que, los interesados no cumplían los requisitos regulados en el artículo 41 bis del Reglamento del IRPF, para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual, dado que no residían en el inmueble en el momento de la venta (vivían en PAÍS_1 desde mayo de 2016 y la estancia de poco más de un mes en 2021 no era suficiente para considerarla vivienda habitual), y tampoco fue su vivienda habitual en los dos años anteriores a la venta.

Así, concluía la ONGT que no procedía aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual, por lo que debía aplicarse el tipo de gravamen del 19% a la ganancia patrimonial obtenida.

SEXTO.- En fecha 10-02-2022 los interesados presentaron alegaciones señalando que la Administración no aceptaba la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda situada en DOMICILIO_1 (...), al considerar que no se cumplían los requisitos establecidos en los artículos 33.4 b) y 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Se les solicitó acreditar que el inmueble fue vivienda habitual durante al menos tres años y que mantuvo dicha condición en algún momento de los dos años anteriores a la transmisión.

No obstante, se argumentó que dichos requisitos fueron cumplidos y debidamente acreditados mediante la documentación presentada en respuesta al requerimiento.

Asimismo, se hacía referencia a la Consulta Vinculante V0302-21 de la Dirección General de Tributos (DGT), que establece que la exención por reinversión resulta aplicable cuando la vivienda transmitida haya tenido la consideración de habitual en la fecha de transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores.

Subsidiariamente, se alegaba que, en caso de no aceptarse la exención, debía tenerse en cuenta que en la autoliquidación presentada no se habían declarado correctamente los valores de adquisición y transmisión. En consecuencia, se solicitaba la corrección del modelo, incluyendo los gastos y tributos inherentes tanto a la adquisición como a la transmisión del inmueble, así como las inversiones y mejoras realizadas. Considerando dichos ajustes, la ganancia patrimonial resultante ascendía a 110.249,51 euros.

SÉPTIMO.- Tras estimarse parcialmente las alegaciones de los interesados, con fecha 22-02-2022 se notificó liquidación provisional. En la misma se corrigieron los valores de adquisición y transmisión declarados dando lugar a una ganancia patrimonial de 125.295,67 euros.

Respecto al valor de adquisición de la vivienda, la Oficina Gestora determinó que el importe acreditado ascendía a 250.000,00 euros, al que adicionó 24.217,55 euros correspondientes a los gastos y tributos inherentes a la adquisición. En consecuencia, el valor de adquisición quedó fijado en el importe de 274.217,55 euros.

Con relación al valor de transmisión de la vivienda, de acuerdo a la escritura de transmisión otorgada con fecha 16-06-2021, la finca fue transmitida por 408.000,00 euros, por lo que, una vez minorado en el importe de la plusvalía (8.486,78 euros), quedó fijado en 399.513,22 euros.

Con referencia a la exención por reinversión aplicada, sostenía la ONGT que la consulta de la DGT invocada (V0302-21, de 19-02-2021) no hacía sino poner de relieve que para aplicar la exención no era suficiente la simple estancia en un inmueble, sino que éste debía constituir la vivienda habitual del transmitente bien en el momento de la venta o en cualquier día de los dos años anteriores. Para que fuera considerada vivienda habitual, los días de permanencia en ella en esos dos años anteriores a la venta tendrían que haber formado parte de un período de residencia continuado de tres años, algo que no se cumplía por los interesados al residir fuera de España desde mayo de 2016.

OCTAVO.- No estando conforme con la liquidación provisional, los interesados interpusieron recurso de reposición, cuya resolución desestimatoria les fue notificada con fecha 04-06-2022.

NOVENO.- Frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, los interesados interpusieron, en fecha 04/07/2022, reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, reiterando, en síntesis, su disconformidad con el criterio de la ONGT al rechazar la aplicación de la exención por reinversión declarada.

DÉCIMO.- Por otra parte, se notificó a los reclamantes, en 7 de junio de 2022, la iniciación de un procedimiento sancionador como consecuencia de la posibilidad de que hubieran cometido la siguiente infracción tributaria leve: Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación (artículo 191 LGT). Así, argumentaba la ONGT que los interesados dejaron de ingresar 11.566,18 euros como consecuencia de haber aplicado improcedente la exención por reinversión de la ganancia obtenida en la transmisión de la vivienda habitual.

En fecha 05-07-2022 se dictó Acuerdo de imposición de sanción confirmando la propuesta de sanción, que fue notificado el día 12-07-2022 por importe de 5.783,09 euros.

UNDÉCIMO.- Frente al acuerdo de imposición de sanción se interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución notificada con fecha 09-09-2022.

DUODÉCIMO.- Disconforme con el acuerdo sancionador, en fecha 29/09/2022 interpuso reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis, la falta de motivación de la culpabilidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento

Síguenos en...



general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

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

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar si la resolución desestimatoria del recurso de reposición y el acuerdo sancionador, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, son conformes a derecho.

CUARTO.- La primera cuestión planteada es la relativa a la resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria que desestima la solicitud de devolución presentada en el modelo de declaración 210 referido al IRNR, con fecha de devengo 16-06-2021, porque no se cumplen los requisitos para poder aplicar la exención por reinversión habitual pues el inmueble transmitido no tenía el carácter de vivienda habitual de los interesados.

Centrándonos en la cuestión de fondo, debemos tener en cuenta que en relación con la exención por reinversión en vivienda habitual en materia de no residentes, mediante reforma legal de 2014 con entrada en vigor a partir de 01-01-2015, para favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de los Estados de la Unión Europea, o que sean miembros del Espacio Económico Europeo, se introdujo en la LIRNR la Disposición Adicional Séptima (añadida por artículo segundo. Trece de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre) que dispone:

"1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en España, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. 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.

2. A efectos de aplicar lo señalado en el apartado anterior se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 38 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, y normativa de desarrollo.

3. También resultarán de aplicación la obligación de retención prevista en el apartado 2 del artículo 25 así como la de presentación de la declaración e ingreso de la deuda tributaria correspondiente, prevista en el apartado 1 del artículo 28 de este texto refundido. No obstante lo anterior, cuando la reinversión se haya producido con anterioridad a la fecha en la que se deba presentar la mencionada declaración, la reinversión, total o parcial, podrá tenerse en cuenta para determinar la deuda tributaria correspondiente.

4. Lo previsto en esta disposición se aplicará igualmente a los contribuyentes que sean residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

5. Las condiciones para solicitar la devolución que, en su caso, resulte procedente, se determinarán reglamentariamente".

Esto es, se extiende al contribuyente no residente el beneficio de la reinversión, de manera que se excluye de gravamen la ganancia patrimonial generada por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en territorio español, siempre que el importe obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

Los requisitos para que resulte de aplicación esta disposición se alinean con los establecidos para el contribuyente residente en las normas reguladoras del IRPF

El artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala lo siguiente:

Síguenos en...

"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."

El desarrollo reglamentario a que se refiere este artículo 38 se encuentra en los artículos 41 y 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF).

El artículo 41 del RIRPF señala lo siguiente:

"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.

(...)

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

(...)

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."

A este respecto el artículo 41 bis del RIRPF, en relación con el concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones, establece:

"1. A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto 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.

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el apartado anterior se computará desde esta última fecha.

3. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión."

Síguenos en...

De conformidad con tal regulación, para que la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual resulte exenta es necesario reinvertir el importe total obtenido en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual (de reinvertir un importe inferior la exención sería parcial); debiendo efectuarse la reinversión en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde la fecha de enajenación. Además, para poder acogerse a la exención, la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas: en la que se transmite y en la que se adquiere.

QUINTO.- Según la documentación obrante en el expediente, Doña **Bts** y su cónyuge transmitieron el 16-06-2021 una vivienda, sita en DOMICILIO_1, que habían adquirido el 30-09-2009. En dicha declaración se aplicaban la exención por reinversión en vivienda habitual.

La Administración considera que los interesados no cumplían los requisitos regulados en el artículo 41 bis del Reglamento del IRPF, para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual, dado que no residían en el inmueble en el momento de la venta (vivían en PAÍS_1 desde mayo de 2016 y la estancia de poco más de un mes en 2021 no era suficiente para considerarla vivienda habitual), y tampoco fue su vivienda habitual en los dos años anteriores a la venta.

Los reclamantes sostienen que la vivienda transmitida constituía su vivienda habitual en el momento de la venta, pues el cambio de residencia a PAÍS_1 se debió al traslado laboral de D. **Axy** -en prueba de ello aportan el contrato laboral firmado por D. **Axy** el 04-01-2016-cumpliendo así con el requisito alternativo de la definición de vivienda habitual establecido en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 41 bis del RIRPF.

Reconocen que no se cumple el requisito de que la vivienda transmitida haya constituido su residencia habitual durante los dos años anteriores a su enajenación, si bien pretenden que se les aplique la excepción prevista en el precepto antes referido, alegando que en su caso concurren circunstancias que motivan el cambio de domicilio, manifestando en las alegaciones como justificación que son circunstancias laborales las que motivaron un cambio de domicilio al extranjero (PAÍS_1). Reiteran lo manifestado en el recurso de reposición:

*<<Que la vivienda sujeta al concepto tributario objeto de la Resolución cumple con la condición establecida en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 41bis del Reglamento al haber constituido la residencia de los Contribuyentes de manera continua e ininterrumpida entre septiembre de 2009 y mayo de 2016 fecha en la que los Contribuyentes abandonaron dicha vivienda por razones de traslado laboral de D. **Axy**.*

A este respecto, y si bien no es necesario puesto que la vivienda cumple con la condición establecida en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 41bis del Reglamento, ésta cumpliría asimismo con el requisito alternativo de la definición de vivienda habitual establecido en el segundo párrafo de dicho apartado pues los Contribuyentes, debieron abandonar dicha vivienda por razones de traslado laboral.>>

Es evidente, y así lo reconocen los interesados, que la transmitida no constituyó su vivienda habitual en los dos años anteriores a la venta.

La Administración ha reconocido sin objeciones, que han sido motivos laborales los que provocaron la necesidad del traslado de domicilio, pero rechaza la interpretación de la interesada.

Esta, además de exponer extensamente su interpretación de la normativa, apela para fundar su interpretación a una consulta de la DGT, la V1084-17, de fecha 09-05-2017, relativa a un Ciudadano de la Unión Europea que ha sido residente en España, pero que ahora vive en su país de origen, y vende la que fue su vivienda habitual en España. Sin embargo, ha de observarse en dicha consulta no se entra en la interpretación de fondo aquí debatida sino que lo que se limita a resaltar es que la norma no establece limitación alguna respecto al plazo que puede transcurrir desde que el contribuyente pierde la residencia fiscal en España.

Sí en cambio trata la cuestión aquí debatida la DGT en su consulta Vinculante V0340-23, de 20-02-2023, en que confirma que, para aplicar la exención, la vivienda debe ser habitual en el momento de la transmisión o haber tenido tal consideración en los dos años anteriores. Esto es aplicable incluso si el contribuyente ha cambiado su residencia fiscal fuera de España, siempre que cumpla con los requisitos de habitualidad.

Este TEAC es conocedor del criterio jurisprudencial fijado por el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 05-05-2023 (recurso de casación número 7851/2021):

Síguenos en...



<<Como consecuencia de lo expuesto establecemos como criterio jurisprudencial interpretativo que, en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en la misma.>>

No obstante, debe señalarse que este criterio jurisprudencial interpretativo no se considera aplicable al presente caso, pues el Tribunal Supremo únicamente menciona en dicho criterio situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva.

En consecuencia, en el caso que nos ocupa, teniendo en cuenta las circunstancias expuestas, procede desestimar la presente reclamación y confirmar el acuerdo de la oficina gestora impugnado en la misma.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en Resolución de 27 de enero de 2026.

SEXTO.- La siguiente cuestión planteada es la relativa a la procedencia de la sanción.

Respecto al acuerdo sancionador, los reclamantes insisten en la improcedencia de la liquidación provisional reiterando las alegaciones efectuadas frente a la misma. Al respecto debe señalarse que la liquidación practicada ha sido confirmada por este TEAC en el Fundamento de Derecho anterior.

Además, apelan a la exigencia de la motivación, citando en su apoyo diversas sentencias del Tribunal Supremo, considerando que el acuerdo no cumple los requisitos de motivación mínima necesaria ; y también alegan interpretación razonable de la norma, exponiendo su interpretación de la normativa reguladora de la exención en cuestión que a su juicio sirve de fundamento a su aplicación y añadiendo que, a la vista del pronunciamiento de la Dirección General de Tributos en su consulta V1084-17, entendió que cuando la Dirección General de Tributos indica que no se establece limitación alguna respecto al plazo que puede transcurrir desde que el contribuyente pierde la residencia fiscal en España, está estableciendo de hecho que el único requisito debe ser a este respecto que la vivienda transmitida sea aquella en la que el contribuyente, mientras fue residente fiscal en territorio español, haya sido su residencia durante un plazo continuado de al menos tres años, durante los que la vivienda debió estar habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente.

Si bien la apreciación de la culpabilidad y el análisis de una sanción impuesta es cuestión que ha de analizarse caso por caso, sí resulta pertinente traer a colación criterios o pautas a considerar para analizar si un determinado acuerdo sancionador reúne las exigencias de motivación que este órgano revisor, en aplicación de los criterios jurisprudenciales viene aplicando.

Así, ha de recordarse que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, según el cual "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que

"1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus

circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados."

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

La esencia de este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma.

Respecto a la motivación de este elemento subjetivo en el acuerdo sancionador, este TEAC ha perfilado, siguiendo a la jurisprudencia, la obligación de motivación de las sanciones en el sentido de que no puede el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria) porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.; sin que puedan utilizarse formulas estereotipadas o genéricas, o que no contesten a las alegaciones que el eventual infractor haya vertido acerca de por qué entiende que concurre interpretación razonable.

Pues bien, en el presente caso, la lectura de la resolución sancionadora revela la insuficiencia de la motivación de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad en el actuar de la entidad sancionada. No contiene valoración alguna sobre el elemento culpabilístico en cuanto al por qué de los hechos analizados se desprende inexorablemente la existencia de la culpabilidad, ya que no se contiene un razonamiento singularizado que permita deducir, a partir de los hechos considerados, la voluntariedad o negligencia en la vulneración de la norma tributaria.

En ese sentido se aprecia que el acuerdo sancionador incide, en síntesis, en que, a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se declaró exenta por los interesados la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la supuesta vivienda habitual, pero no se acreditó el carácter habitual de la misma; reiterando lo expuesto en el acuerdo de liquidación.

A los razonamientos de los interesados en relación a lo que consideran interpretación razonable, se contesta simplemente que no se aprecia la concurrencia de una interpretación razonable de la norma, pues en este caso no es necesaria una interpretación normativa, bastando la aplicación directa de las normas que cita, pero sin entrar a ponderar y objetar los razonamientos vertidos por aquellos.

En consecuencia, se estima en este punto la reclamación y se anula la sanción.

Formula VOTO PARTICULAR el titular de la Vocalía de apoyo en materia de imposición directa, al que se adhieren las titulares de la Vocalía Coordinadora y de la Vocalía de Fiscalidad Internacional.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE las presentes reclamaciones, en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

