

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA*Sentencia n.º 1012/2026 de 24 de julio de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 1448/2024***SUMARIO:**

IRPF. Exención por reinversión. Vivienda habitual. El núcleo de la controversia tiene su origen en las ganancias patrimoniales obtenidas a razón de la enajenación de varios inmuebles con fecha de 28-09-2016. El 31/08/2016 se firmó escritura pública de compraventa de inmueble destinado a vivienda por medio de la cual, el recurrente adquirió el 100% de la nuda propiedad de dicho inmueble y sus progenitores el usufructo vitalicio del mismo, por mitad y proindiviso. Respecto de tal enajenación y sucesiva adquisición la AEAT sostiene la imposibilidad de acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual a razón de su condición de nudo propietario, tanto de la vivienda enajenada, como de la adquirida, lo que impediría la aplicación de tal exención, reservada a los supuestos en que la vivienda habitual se disfruta en pleno dominio. El recurrente sostiene la posibilidad de aplicación de la exención en tales casos. La sentencia rescata el fallo del Tribunal Supremo, de 12 de diciembre de 2022, rec. núm. 7219/2020, que establece el criterio de que la exención por reinversión en vivienda habitual requiere que el disfrute de la misma se produjese en razón del pleno dominio del inmueble. Por tanto, no puede admitirse, a los efectos de disfrutar la exención del art. 38.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) que la ocupación de la vivienda habitual, producido por otro derecho distinto al que es objeto de la transmisión, pueda integrar el requisito de permanencia en el patrimonio durante el indicado plazo, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos.

Cálculo. Normas generales. Transmisiones onerosas. Valor de adquisición. Importe real de la adquisición/valor de mercado. Respecto al valor de adquisición, al no haber atendido correctamente el requerimiento en el que se le indicaba que debía aportar, los documentos correspondientes a la adquisición del inmueble más los gastos inherentes a los mismos, en aplicación del artículo 10.1 de la Ley 19/1991 (Ley IP), se tomó el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. Y al no disponer el valor de adquisición, se tiene en cuenta como valor de adquisición el correspondiente al valor catastral del año de adquisición (se ha cogido el valor catastral más cercano a la fecha de adquisición, en concreto del valor catastral del ejercicio 2002).

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**SENTENCIA**

-

Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Vía Laietana, 56, 2a planta - Barcelona - C.P.: 08003

TEL.: 933440010

FAX: 935675692

EMAIL:salacontenciosa1.tsj.barcelona@xij.gencat.cat

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 0533000000058624

Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.

Beneficiario: Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Concepto: 0533000000058624

N.I.G.: 0801933320240001381

Procedimiento ordinario 586/2024-F

N.º Sala TSJ:DEMAN - 1448/2024 - Procedimiento ordinario - 586/2024

Materia: Tributs Estatals/Autonòmics IRPF

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: Romeo

Procurador/a: Anna Merce Trilla Sola

Síguenos en...



Abogado/a: Salvador Fernandez Clares

Parte demandada/Ejecutado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA

Procurador/a:

Abogado/a:

Abogado/a del Estado, Abogado/a del Estado

SENTENCIA Nº 1012/2026

Ilmos. Sres. Magistrados/as:

Dª María Abelleira Rodríguez (presidente)

Dª. Virginia de Francisco Ramos

D. Jorge Rafael Muñoz Cortés

Barcelona, a fecha de la última firma electrónica.

Ponente:Magistrado Jorge Rafael Muñoz Cortes

LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA) constituida como figura al margen, ha pronunciado EN NOMBRE DE S.M. EL REY esta sentencia para resolver el recurso ordinario arriba referenciado, interpuesto por **D. Romeo**, legalmente representado por la Procuradora Dª Anna Merce Trilla Sola, siendo parte demandada la **Administración del Estado**, representado y asistido por letrado integrado en sus servicios jurídicos.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr Jorge Rafael Muñoz Cortes, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-La parte actora, debidamente representada y asistida, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución dictada por la Administración demandada que se especificará en el primer fundamento de la presente.

SEGUNDO.-Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción. La parte actora, dentro de plazo y con los requisitos legales, solicitó la estimación del recurso y la revocación de la resolución recurrida.

TERCERO.-Se continuó el proceso por los trámites legales, en los términos que resulta de las actuaciones.

CUARTO.-Se señaló para votación y fallo de este recurso. En la sustanciación de este recurso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso.

Es objeto del recurso, la [Resolución del TEAR de Catalunya de fecha 20 de marzo de 2024](#), en virtud de la cual se desestiman las reclamaciones económico-administrativas acumuladas número NUM000; NUM001 dirigidas respectivamente contra el el acuerdo de resolución del recurso de reposición (RR 2021GRC26990059C) dictado por la AEAT, formulado contra la liquidación provisional (con clave NUM002), en relación con el IRPF 0A/2016 , por cuantía de 36.010,62 euros y frente al acuerdo sancionador (con clave de liquidación NUM003), derivado del acuerdo de liquidación anterior, por el concepto IRPF 0A/2016 , por cuantía de 23.489,38 euros.

El TEARC rechaza la nulidad de la incoación del procedimiento de comprobación limitada invocada por el recurrente en atención a la notificación en un mismo acto de la declaración de caducidad y la incoación de un nuevo procedimiento por cuanto que en el supuesto de autos el inicio del nuevo procedimiento de comprobación limitada se produce a través del nuevo requerimiento de información practicado de forma separada a la declaración de caducidad. A mayor abundamiento, indica el TEAR que la doctrina del TS rechaza que la notificación conjunta en un mismo acto de la declaración de caducidad y la incoación de un nuevo procedimiento comporte la caducidad.

En segundo lugar y una vez rechazada la nulidad señalada, el TEARC considera improcedente la prescripción de la deuda tributaria invocada por la actora, por cuanto que, referida la deuda al IRPF correspondiente al ejercicio 2016 el vencimiento del plazo de 4 años de prescripción se produciría el 1 de julio de 2021, en tanto que la incoación del procedimiento de comprobación se produjo el 16 de febrero de 2021.

Por otro lado, en cuanto al fondo del asunto, el TEARC considera improcedente la deducción por reinversión en vivienda habitual por cuanto que resulta acreditado que el recurrente ostentaba la nuda propiedad sobre

Síguenos en...



el inmueble objeto de transmisión correspondiendo el usufructo a sus progenitores, habiendo procedido asimismo a la adquisición de un nuevo inmueble en calidad de nudo propietario. De esta forma el TEARC indica que si bien los [artículos 38.1 de la Ley 35/2006](#) y el [artículo 41 del reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007](#) no son contundentes al respecto, a la luz de la doctrina jurisprudencial plasmada en la [sentencia del TS de fecha 12 de diciembre de 2022 dictada en el recurso de casación nº7219/2020](#), debe concluirse que, para disfrutar del beneficio fiscal por reinversión en vivienda habitual, el inmueble de que se trate debe disfrutarse en pleno dominio, no en virtud de otro derecho real.

Por último, el TEARC anula la sanción impuesta por estimar que no resulta adecuadamente motivada la culpabilidad de la recurrente.

SEGUNDO.- Posición de la actora.

Por la parte actora se impugna la resolución objeto del recurso.

En primer lugar, la parte actora alega la nulidad de la incoación del nuevo procedimiento por cuanto que se habría producido la notificación en un mismo acto, de la comunicación de caducidad del procedimiento anterior y de inicio del nuevo procedimiento de comprobación, lo que resultaría nulo en atención a la doctrina jurisprudencial del TS

En segundo lugar, con base a la indicada nulidad el recurrente alega asimismo la existencia de prescripción de la deuda objeto de liquidación en cuanto que ni el procedimiento caducado ni la resolución de inicio del nuevo procedimiento de comprobación no produjeron efectos interruptivos del plazo, por lo que la deuda resultaría prescrita el 1 de julio de 2021. Cita la actora asimismo jurisprudencia relativa al cómputo del tiempo empleado en la tramitación inicial en los supuestos de anulación de resolución por motivos formales con retroacción de actuaciones.

En segundo lugar, la parte actora invoca la falta de motivación de la resolución liquidatoria, indicando la falta de respuesta a las alegaciones sobre prescripción y a la individualización del análisis de la documentación aportada de la que resulta que el recurrente tras habitar una vivienda en Barcelona junto con su familia, posteriormente habita la nueva en las mismas condiciones. Indica la actora que la omisión de motivación supone la infracción del [art 103 de la LGT](#). Añade la recurrente que tal falta de motivación es especialmente destacable en cuanto a la comprobación de los valores del precio de adquisición y venta del inmueble respecto de la cual reprocha la inexistencia de tasación o dictamen pericial alguno.

Por otro lado el recurrente incide particularmente en la ilegalidad de la resolución impugnada en cuanto que descarta el precio de venta que constaba a la AEAT en sus propios archivos a razón de las declaraciones de los usufructuarios para acudir a la determinación de unos valores de precio de venta de la vivienda que no se corresponde con los declarados por el contribuyente, sin motivar las razones por las que entiende improcedente el precio declarado como precio de mercado, a lo que se añadiría la falta de tasación o dictamen pericial alguno para determinar el valor individualizado del valor de venta del inmueble.

Impugna asimismo la actora la liquidación practicada por cuanto que no se procede a la actualización del valor de transmisión del inmueble, señalando que aun cuando la ley de IRPF haya suprimido la aplicación de coeficientes reductores tras la ley 26/2014 y tal solución haya sido avalada por el [TC en sentencia 67/2023](#), la legislación no prohíbe la actualización del valor de la transmisión con respecto del momento de la adquisición del nuevo inmueble, lo que resultaría mas conforme al principio de capacidad económica. En cuanto a la escritura pública de venta que serviría de base a la actualización, señala que la AEAT, con independencia de que la escritura no resulta ese aportada por el interesado, debió acudir a la documentación de que se trata que obraba en su poder a través de la declaración tributaria por el IRPF efectuada por los usufructuarios

Por otro lado entiende el recurrente que se ha vulnerado el principio de interdicción de la irretroactividad por cuanto que se aplica retroactivamente a hechos anteriores, la [sentencia del TS 7219/2020 de 12 de diciembre de 2022](#), la cual, sostiene la actora, produce un cambio jurisprudencial respecto de la doctrina anteriormente existente, debiendo ponderarse las particularidades de la situación de la actora y de la liquidación para ponderar la inaplicación retroactiva de la señalada sentencia. A tal efecto invoca la recurrente la limitada capacidad económica de la recurrente y el importe de la liquidación.

Por último, la actora impugna la liquidación en dos aspectos concretos. EL primer de ellos en lo concerniente a la reducción del importe del incremento patrimonial en función del porcentaje de valor que representa el valor de los derechos transmitidos y adquiridos, excluyendo el porcentaje correspondiente al usufructo. El segundo aspecto es el correspondiente a los intereses, considerando la actora improcedente que los mismos tomen como diez a quo la realización del hecho imponible en el año 2016 por cuanto que la caducidad del procedimiento inicialmente tramitado no obedece sino a la actuación de la AEAT.

TERCERO.- Alegaciones de la demandada.

Síguenos en...



Por su lado, tanto la parte demandada, sostiene la conformidad a derecho de la resolución impugnada, remitiéndose sustancialmente en la contestación a la demanda, a los fundamentos contenidos en la resolución impugnada.

Así, en primer lugar, la Administración demandada indica que el 16 de febrero de 2021 se notifican al acto da dos resoluciones diferenciadas; la primera de ellas referida a la declaración de caducidad del procedimiento de comprobación iniciado el 30 de enero de 2020 y, en resolución separada un requerimiento para la aportación de documentación con el que se inicia un nuevo procedimiento de comprobación limitada. Por ello se indica que no resulta cierto que se procediese en la misma resolución a la declaración de caducidad y a la apertura del nuevo expediente. A mayor abundamiento se indica que la jurisprudencia del TS no determina la nulidad en los casos en que en la misma resolución se procediese a la notificación de la declaración de caducidad y el inicio del procedimiento sancionador.

A continuación, la representación procesal de la Administración indica que no existe la prescripción alegada por el recurrente por cuanto que a 16 de febrero de 2021 no había transcurrido el plazo de 4 años contemplado por el [art 66 de la LGT](#). Se indica que el plazo de presentación de la liquidación vencía el 30 de junio de 2017 con lo que el citado plazo finalizaba el 1 de julio de 2021, por lo que la incoación del procedimiento en la fecha señalada interrumpió el plazo de prescripción conforme a los [arts. 68.1 66 y 67 de la LGT](#).

A su vez la Abogacía del Estado niega la existencia de defectos de motivación en las resoluciones impugnadas.

En cuanto al fondo del litigio la Abogacía del Estado niega la procedencia de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en atención a que el derecho ostentado por el recurrente en la vivienda enajenada, así como la vivienda adquirida es el de nuda propiedad, habiendo señalado el [TS, en sentencia de 12 de diciembre de 2022, dictada en el recurso de casación 7219/2020](#), la necesidad de disfrutar del pleno dominio de la vivienda transmitida para disfrutar del derecho a la deducción por reinversión en vivienda habitual contemplada por el [artículo 41 de la LIRPF](#).

Asimismo, se destaca por la Abogacía del Estado que el criterio observado por el Tribunal Supremo no supone un cambio de criterio jurisprudencial, añadiendo que, en todo caso, en modo alguno la seguridad jurídica otorgaría el derecho del recurrente a la inaplicabilidad de una determinada interpretación jurisprudencial a hechos anteriores a su producción,

De otra parte, en relación con la determinación del valor de adquisición del inmueble y a la corrección de la liquidación efectuada por la AEAT la parte demandada señala que, ante la intención del requerimiento para aportar la escritura pública de adquisición del inmueble, el órgano de gestión procedió a la aplicación del valor catastral mas cercano al año de adquisición, conforme a las previsiones del [artículo 101 de la ley del impuesto de patrimonio, lo que resulta ajustado a derecho](#). Sostiene además la Abogacía del Estado la improcedencia de la actualización del valor de adquisición a tenor de la redacción del [art 35 de la LIRPF](#) vigente al tiempo de los hechos, así como del pronunciamiento del [TC en sentencia 67/2023 de 6 de junio](#) que legitima la solución legal.

Por último, en relación a la aplicación de los intereses de demora se alega que se ha procedido a su aplicación por el periodo comprendido desde el día siguiente al último del plazo voluntario de ingreso hasta la fecha de la liquidación, en aplicación estricta de las previsiones del [art 26 de la LGT](#).

CUARTO.- Sobre la posible nulidad de la incoación del procedimiento de comprobación limitada.

Invoca la parte actora la nulidad de la incoación del procedimiento de comprobación limitada que conduce a la resolución de liquidación impugnada por cuanto que la misma se habría producido en la misma resolución que declaraba la caducidad del originariamente incoado.

No puede acogerse el motivo de impugnación sostenido por la actora en este punto.

Así en primer lugar debe indicarse que no resulta cierto que la incoación del nuevo procedimiento se notificase al recurrente en la misma resolución en que se declaraba la caducidad del procedimiento anterior. Tal y como indica la Administración demandada, según resulta del expediente el 16 de febrero de 2021 se notifican al acto da dos resoluciones diferenciadas; la primera de ellas referida a la declaración de caducidad del procedimiento de comprobación iniciado el 30 de enero de 2020 y, como segunda de ellas, en resolución separada un requerimiento para la aportación de documentación con el que se inicia un nuevo procedimiento de comprobación limitada.

Con ello resultaría suficiente para la desestimación del motivo de impugnación de que se trata, pero, es más, a mayor abundamiento debe indicarse que la [sentencia del TS de fecha 18 de julio 2017, dictada en el recurso de casación 2479/2016](#) no consagra el criterio de que la notificación en una misma resolución de la caducidad del procedimiento anterior y la incoación del nuevo procedimiento determine la nulidad de esta incoación. Todo lo contrario, pues el Tribunal Supremo rechaza expresamente la indicada doctrina cuya aplicación se le reclamaba al indicar:

Síguenos en...

"2.- Por consiguiente, existen dos declaraciones de caducidad del procedimiento de gestión por el transcurso de seis meses que se incorporan a la notificación de los actos que inician los nuevos procedimientos. El último de los cuales culmina en la notificación de la liquidación que se produce antes de transcurrir el plazo de cuatro años de prescripción computado desde el devengo del impuesto.

Ante la expresada circunstancia, la sentencia recurrida dice que " la falta de declaración expresa de caducidad es una irregularidad invalidante, pues en ningún caso es requisito esencial en la regulación legal, ni produce indefensión " (sic).

Por el contrario, las sentencias señaladas de contraste examinan "si es posible notificar en el mismo acto la declaración de caducidad y la notificación del nuevo procedimiento [...] notificación en "unidad de acto" [...], y consideran que "se están notificando al obligado tributario en un mismo documento en realidad dos actos diferentes, que tienen un régimen distinto de recursos, uno recurrible (declaración de caducidad) y otro no recurrible (inicio de procedimiento). Uno que implica que no ha existido interrupción de la prescripción en favor de la Administración (sic), otro que interrumpe de nuevo el plazo de prescripción de la acción de liquidación. Esta situación hace que no sea compatible la notificación en un solo documento de la declaración de caducidad y del inicio del nuevo procedimiento, pues o bien no se incluye la correspondiente advertencia de los recursos posibles [...] o bien se advierte al interesado de los recursos posibles, con riesgo de cierta confusión pues habría que indicarle que el único acto notificado, exclusivamente puede recurrir la declaración de caducidad. Cualquiera de las dos situaciones descritas (no otorgar pie de recurso cuando lo que se notifica es un acto recurrible, o darlo para una parte del acto sí, y para otra no) son ciertamente anómalas y no tiene encaje en nuestro ordenamiento jurídico. De ello resulta que no es admisible la notificación en unidad de acto, en el mismo documento, de la declaración de caducidad de un procedimiento anterior junto con el inicio de un nuevo procedimiento" (sic).

3.- La doctrina de las sentencias de contraste no puede ser acogida por las siguientes razones.

A.- La caducidad, además de forma anormal de terminación del procedimiento, implica lo que se ha venido a denominar "desaparición jurídica" del procedimiento, con la salvedad de que las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento conservan su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Pero la caducidad del procedimiento no afecta al derecho sustantivo que en él se trata de hacer valer y que podrá ejercitarse en un nuevo procedimiento, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. Y es que la caducidad no produce, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, aunque las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpen el cómputo del plazo de prescripción, ni tampoco se consideran requerimientos administrativos a los efectos previstos en el [artículo 27.1 LGT](#).

B.- El [artículo 104.5 LGT](#) sólo exige que "producida la caducidad, ésta sea declarada, de oficio o a instancia del interesado ordenándose el archivo de las actuaciones". Pero no condiciona la validez de la iniciación del nuevo procedimiento, posible mientras no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar, a que la notificación de la declaración de caducidad se haga por separado y no en el mismo acuerdo de iniciación del nuevo procedimiento.

C.- Las sentencias de contraste convierten lo que, en su caso, sería un requisito de eficacia del acto en una exigencia de su validez. Lo que cuestionan, en realidad, es una notificación que acumule la puesta en conocimiento de dos actos (caducidad e inicio de un nuevo procedimiento) porque el "pie de recursos" podría dar lugar a una confusión generadora de indefensión. Pero, aunque se aceptara dialécticamente esta tesis, bastaría con proclamar que una notificación practicada de esta forma no podría generar perjuicios al notificado, sin que ello afecte a la validez de los actos notificados.

D.- No se comparte el que, necesariamente, produzca indefensión una notificación de dos actos. Al contrario, resulta posible una clara indicación del diferente régimen de impugnación de uno y otro, expresando con claridad y separación el carácter y los requisitos de recurribilidad que, en su caso, les afectan.

Por consiguiente, no podemos erigir en doctrina de esta Sala la que propugna el recurrente con base en las sentencias que cita de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León."

Por tanto, no cabe sino desestimar la demanda en este punto.

QUINTO.- Sobre la prescripción alegada.

En segundo lugar el recurrente considera producida la prescripción en virtud del argumento, en gran medida derivado de la alegación anterior, de que al considerar nula la incoación del nuevo procedimiento por causa de haberse notificado en la misma resolución que declaraba la caducidad del anterior, tal resolución de incoación no produciría efecto interruptivo del plazo de prescripción.

De esta forma, la desestimación del motivo anterior conduce a descartar la prescripción invocada.

Síguenos en...

Tal y como indica la representación procesal de la Administración a fecha 16 de febrero de 2021 no había transcurrido el plazo de 4 años contemplado por el [art 66 de la LGT](#) para la prescripción de la deuda tributaria liquidada.

Tratándose del IRPF el plazo de presentación de la liquidación vencía el 30 de junio de 2017 con lo que el citado plazo finalizaba el 1 de julio de 2021, conforme a las reglas del cómputo del plazo de prescripción incorporadas al [art 67.1 de la LGT](#), conforme al cual, el plazo se computa: "En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación".

De esta manera la incoación del nuevo procedimiento de comprobación en fecha 16 de febrero de 2021, no afectado por causa de nulidad alguna en los términos que hemos visto con anterioridad, interrumpió el plazo de prescripción conforme al [art. 68.1 de la LGT](#).

SEXTO.- Sobre la motivación de la liquidación practicada y de la resolución del TEARC impugnada.

A continuación el recurrente sostiene la nulidad de los actos impugnados por causa de su deficiente motivación.

NO cabe dudar de la relevancia de la motivación de los actos tributarios, cumpliendo la misma dos finalidades esenciales al permitir, de una parte, que el contribuyente conozca las razones de la liquidación practicada y la causa las obligaciones que resultan de la misma habilitando al mismo impugnar los actos liquidatorios en caso de que no comparta las razones de su producción. Asimismo la motivación del acto resulta esencial al permitir que sobre los mismos se proyecte el necesario control de legalidad, tanto ad intra por los propios órganos administrativos, como ad extra por los órganos jurisdiccionales.

De esta forma el [art 103 de la LGT](#) expone que"

"3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho."

De esta forma, la necesidad de motivación de los actos administrativos exige una "sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho" (expresión incorporada tanto al referido [art. 103 de la LGT](#) como al [artículo 35 de la Ley 39/2015](#)). Esto significa que no se requiere una extensión determinada ni razonamientos exhaustivos; basta con una explicación clara, concisa y suficiente que justifique la decisión adoptada y permita al administrado conocer los motivos. No se requiere una respuesta expresa a todas y cada una de las alegaciones vertidas, ni tampoco la respuesta individualizada de todos y cada uno de los documentos obrantes en el expediente, resultando suficiente la concreción de las razones que dan lugar a la decisión administrativa así como la respuesta a las pretensiones sostenidas por los interesados, lo que no significa, insistimos que la respuesta deba proyectarse sobre cada uno de los argumentos sostenidos por los mismos.

En este sentido se ha pronunciado la Excm. Sala Tercera del [Tribunal Supremo que en sentencia n.º 713/2020, de 9 de junio](#), afirma:

"La exigencia de motivación no exige, empero, una argumentación extensa, sino que, por contra, basta con una justificación razonable y suficiente que contenga los presupuestos de hecho y los fundamentos de Derecho que justifican la concreta solución adoptada"

A tenor de la doctrina y criterios legales citados no cabe apreciar la falta de motivación alegada por la actora, tanto las resoluciones dictadas por la AEAT exponen los hechos en que basan su decisión, así como los razonamientos conducentes a la misma permitiendo con toda claridad el conocimiento de los fundamentos de la liquidación formulada y de los motivos que conducen a la regularización. De esta forma se garantiza adecuadamente el derecho de defensa de la actora, quien conociendo la motivación del acto administrativo puede proceder a su impugnación con todas las garantías.

SEPTIMO.- Sobre la posibilidad de reinversión en vivienda habitual.

En cuanto al fondo del litigio, el núcleo de la controversia radica en las ganancias patrimoniales obtenidas a razón de la enajenación de los inmuebles con referencia catastral: NUM004, NUM005, NUM006, todos ellos sitos en la DIRECCION000, en Barcelona que tuvo lugar el 28-09-2016. Asimismo resulta relevante para la controversia indicar que el 31/08/2016 se firmó escritura pública de compraventa de inmueble destinado a vivienda sito en el DIRECCION001 de Barcelona, por medio de la cual el recurrente adquirió el 100% de la nuda propiedad de dicho inmueble y sus progenitores el usufructo vitalicio del mismo, por mitad y proindiviso

Respecto de tal enajenación y sucesiva adquisición la AEAT sostiene la imposibilidad de acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual a razón de su condición de nudo propietario, tanto de la vivienda enajenada, como de la adquirida, lo que impediría la aplicación de tal exención, reservada a los

Síguenos en...



supuestos en que la vivienda habitual se disfruta en pleno dominio. El recurrente sostiene la posibilidad de aplicación de la exención en tales casos.

Sobre el particular objeto de controversia el artículo 38.1 de la Ley 35/2006 y el artículo 41 del reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007 no se pronuncian con claridad al respecto, de manera que la interpretación gramatical de la norma no permite alcanzar una conclusión respecto de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual cuando la vivienda habitual se disfruta en virtud de un derecho real diferente al dominio.

Sin embargo, el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 12 de diciembre de 2022, dictada en el recurso de casación nº7219/2020, establece el criterio de que la exención por reinversión en vivienda habitual requiere que el disfrute de la misma se produjese en razón del pleno dominio del inmueble, señalando:

"No obstante, el Reglamento del IRPF no explicita que el contribuyente que pretenda reinvertir la ganancia patrimonial obtenida por la venta de su vivienda habitual (y que, por tanto, pretenda la aplicación de la exención) haya debido ostentar el pleno dominio "de la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años."

En efecto, nada dice al respecto ni en su versión original (art. 54, concepto de vivienda habitual) -aplicable *ratione temporis* por lo que a este recurso se refiere- como tras la modificación operada, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el art. 2.1.3 del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, "BOE" núm. 292, de 6 de diciembre (que introdujo el art. 41 bis, concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones).

Quizás, la omisión venga justificada por la propia naturaleza de la transmisión que se encuentra en la base de la exención. En otras palabras, para transmitir la vivienda habitual es necesario ser propietario de esta; ahora bien, dicha transmisión se puede producir también por el nudo propietario sin que ello deba significar, necesariamente, una alteración o extinción del usufructo eventualmente existente.

(...)

La noción de vivienda habitual es, efectivamente, la que establece el art. 69 del TRLIRPF de 2004 a propósito de las deducciones y ello tanto en el ámbito de las deducciones por inversión en vivienda habitual, como en las exenciones por su transmisión. Que ello es así, resulta indudable si observamos la evolución legislativa, y en particular la modificación que el legislador hubo de introducir en las condiciones de la exención por transmisión, al quedar eliminada por Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la deducción por inversión en vivienda habitual. Así, la citada Ley 16/2012, modificó la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, e introdujo una disposición Adicional 23ª, vigente desde el 1 de enero de 2013, que dispone lo siguiente:

"Consideración de vivienda habitual a los efectos de determinadas exenciones.

A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

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 párrafo anterior se computará desde esta última fecha".

La necesidad de introducir esta disposición adicional, en la que se regula el plazo de tres años de residencia en la vivienda habitual cuya transmisión está exenta, las excepciones a dicho plazo, así como determinadas previsiones sobre la fecha de inicio en caso de ocupación posterior a la fecha de adquisición o terminación de las obras, viene dada por la derogación de todas aquellas normas que regulaban la deducción por inversión por en vivienda habitual, normas en las que se apoyaba el concepto de vivienda habitual, que era común tanto a los efectos de la citada deducción, como también a los efectos de la delimitación de determinadas rentas exentas (art. 7.t. LIRPF 2006, relativo a las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica), la reinversión en vivienda habitual del incremento de patrimonio puesto de manifiesto con la enajenación de la misma (art. 38 LIRPF 2006) y, finalmente, y por lo que ahora interesa, las puestas de manifiesto con ocasión de la enajenación de su vivienda habitual por los mayores de sesenta y cinco años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia (art. 33.4.b LIRPF 2006).

Por tanto, y desde un punto de vista de interpretación sistemática, es obvio que el concepto de vivienda habitual ha estado vinculado al proporcionado por el TRLIRPF a los efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual. En definitiva, es de todo punto coherente que, también en la aplicación del art. 31.4.b del TRLIRPF de 2004, cuya interpretación nos corresponde ahora, se acuda al concepto de vivienda habitual configurado a efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual y por tanto a lo dispuesto en el [art. 69.1.3º del mismo, en relación con el art. 53 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#), aprobado por Real Decreto 1775/2004, que dispone: "Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años".

En el mismo sentido, del concepto unitario de vivienda habitual, nos hemos pronunciado, si bien en el ámbito del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en nuestra [STS, Sección 2ª, de 12 de mayo de 2017](#) [rec. cas. para unif. de doct. núm.1657/2016 ([ECLI:ES:TS:2017:1796](#))] en la que declaramos que:

"El concepto de vivienda habitual no aparece en la LISD, por lo que ha de atenderse a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, expresamente, se refiere a ella. Y así el [artículo 41 bis del Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo](#) (como antes el artículo 51.1 del Reglamento de 1999), define la vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones en los siguientes términos "[...] 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".

En conclusión, si la exención se produce por la transmisión de la titularidad del dominio sobre la vivienda habitual, esa titularidad jurídica debe haberse producido durante el periodo de tiempo exigido por la norma para la aplicación de la exención, que es el de tres años, y precisamente por el derecho transmitido, pues es esa transmisión la que origina la alteración de la composición del patrimonio, poniendo de manifiesto la ganancia patrimonial gravada y exenta. No puede admitirse, a los efectos de disfrutar la exención del art. 31.4.b del TRLIRPF, que la ocupación de la vivienda habitual, producido por otro derecho distinto al que es objeto de la transmisión, pueda integrar el requisito de permanencia en el patrimonio durante el indicado plazo. No obsta a esta conclusión que, en determinados supuestos, la Ley autorice la reducción de este periodo por razones imperiosas que obligan al cambio de domicilio, razones que incorporaba el anterior art. 53 del Reglamento del IRPF de 2004, tales como la "[...] celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas [...]".

De esta forma la sentencia citada establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

"La exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de 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, regulada en el [art. 38 de la LIRPF](#), requiere que la vivienda transmitida haya constituido su residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos".

Elementales razones de seguridad jurídica y en atención a la función hermeneutica asignada por la ley al Tribunal Supremo como órgano judicial encargado de la uniformidad en la aplicación de la ley, imponen el respeto al criterio adoptado por la Excma Sala Tercera del Tribunal Supremo, sin que existan razones para apartarse de la doctrina citada en el presente supuesto.

Por lo tanto, debe desestimarse el recurso formulado en el presente particular.

OCTAVO.- Sobre la vulneración del principio de irretroactividad.

En relación a la aplicación de la citada [sentencia de 12 de diciembre de 2022](#) el recurrente sostiene que nos encontramos ante un criterio normativo que se aplica retroactivamente en perjuicio del recurrente, lo que se estima contrario a la seguridad jurídica y al principio de irretroactividad de la norma desfavorable, prohibición que el recurrente extiende a los criterios jurisprudenciales de interpretación normativa que impliquen un cambio de jurisprudencia.

Tampoco cabe en este punto aceptar los argumentos de la recurrente. Tal y como señala la Abogacía del Estado no nos encontramos ante un supuesto de cambio normativo, sino de interpretación jurisprudencial de la norma. En este particular, el Tribunal Constitucional ha selado que, como regla de principio el principio de seguridad jurídica y de interdicción de la retroactividad no aparece afectado por los cambios de criterios jurisprudenciales de interpretación de la norma, indicando en su [sentencia de 16/2015, de fecha 16 de febrero de 2015](#), lo siguiente:

"Debemos comenzar recordando que repetidamente este Tribunal ha declarado que la selección de normas aplicables y su interpretación corresponde, en principio, a los jueces y tribunales ordinarios en el ejercicio

Síguenos en...



de la función jurisdiccional que con carácter exclusivo les atribuye el [art. 117.3 CE](#). El control de este Tribunal sólo abarcará el examen de si se ha realizado una selección o interpretación arbitraria, manifiestamente irrazonable o fruto de un error patente.

Por su parte, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado que las exigencias de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima de los litigantes no generan un derecho adquirido a una determinada jurisprudencia, por más que hubiera sido constante ([STEDH de 18 de diciembre de 2008, caso Unédic contra Francia](#), § 74), pues la evolución de la jurisprudencia no es en sí contraria a la correcta administración de justicia, ya que lo contrario impediría cualquier cambio o mejora en la interpretación de las leyes ([STEDH de 14 de enero de 2010, caso Atanasovski](#) contra la ex República Yugoslava de Macedonia, § 38).

A lo anterior debemos añadir que en el sistema de civil law en que se desenvuelve la labor jurisprudencial encomendada al Tribunal Supremo español, la jurisprudencia no es, propiamente, fuente del Derecho -las sentencias no crean la norma- por lo que no son miméticamente trasladables las reglas que se proyectan sobre el régimen de aplicación de las leyes. A diferencia del sistema del common law, en el que el precedente actúa como una norma y el overruling, o cambio de precedente, innova el ordenamiento jurídico, con lo que es posible limitar la retroactividad de la decisión judicial, en el Derecho continental los tribunales no están vinculados por la regla del prospective overruling, rigiendo, por el contrario, el retrospective overruling (sin perjuicio de su excepción por disposición legal que establezca el efecto exclusivamente prospectivo de la Sentencia, como el [art. 100.7 LJCA](#) en el recurso de casación en interés de ley).

Así tuvimos ocasión de señalarlo ya en nuestra [STC 95/1993, de 22 de marzo](#), en la que subrayamos que la sentencia que introduce un cambio jurisprudencia "hace decir a la norma lo que la norma desde un principio decía, sin que pueda entenderse que la jurisprudencia contradictoria anterior haya alterado esa norma, o pueda imponerse como Derecho consuetudinario frente a lo que la norma correctamente entendida dice" (FJ 3).

Por lo demás, no concurren las excepcionales circunstancias apreciadas en el caso resuelto en la [STC 7/2015, de 22 de enero](#), en el que la parte, con notoria diligencia, procedió a complementar el escrito de preparación inicialmente presentado para ajustarlo al nuevo criterio jurisprudencial tan pronto como tuvo conocimiento de ello, conducta procesal que el Tribunal Supremo no ponderó, lesionando así el derecho fundamental reconocido en el [art. 24.1 CE](#). En este caso, sin embargo, la parte no procedió del modo expuesto, ni siquiera después de que le fuera notificada la providencia mediante la que el Tribunal Supremo abría el trámite de alegaciones sobre la posible concurrencia de la causa de inadmisión derivada del defecto advertido."

Sostiene el recurrente la posibilidad que en ciertos supuestos particulares pueda entenderse que un cambio sobrevenido en los criterios jurisprudenciales de aplicación de la norma pueda afectar al principio de irretroactividad. Sin perjuicio de que pueda plantearse tal posibilidad en determinados casos lo cierto es que en el presente supuesto no existe un criterio jurisprudencial anterior que permitiese la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual a los supuestos de disfrute de la vivienda en virtud de un derecho real distinto al de pleno dominio no realizándose por la actora cita de antecedente alguno que amparase tal posibilidad.

Por el contrario, tal y como cita el TEARC, diversos pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales negaban tal posibilidad, citando las resoluciones del TEAC 00/00990/2012, de 08/05/2014; el [TSJ Madrid en Sentencia de 07 de noviembre de 2013](#); y [consulta de la DGT V1155-19](#) y V1905-21. Por tanto, no nos encontramos ante un supuesto de cambio de criterio sobrevenido que pueda afectar a una expectativa fundada del contribuyente en una determinada interpretación de la norma, por lo que no se hayan presentes, en el presente caso, las circunstancias que pudieran determinar que un determinado cambio de criterio jurisprudencial pudiera afectar, en su aplicación a hechos anteriores a su producción al principio de irretroactividad.

Es por ello que se impone la desestimación del recurso en este punto.

NOVENO.- sobre la determinación del valor de transmisión de los inmuebles.

Por otro lado, el recurrente se muestra disconforme con la determinación del valor asignado al inmueble transmitido por la AEAT a la hora de determinar la ganancia patrimonial experimentada.

Para la determinación de la ganancia patrimonial el [artículo 35 de la LIRPF](#) señala como criterio de fijación de los valores de adquisición y transmisión el importe real de la transmisión, señalando:

"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

Síguenos en...

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

A tal efecto debe señalarse que, ante el incumplimiento de los requerimientos efectuados al recurrente para aportar la escritura pública en la que se reflejase el valor de adquisición del inmueble enajenado, la AEAT acude al valor catastral del inmueble, de conformidad con las previsiones del [artículo 10 de la ley del Impuesto sobre el Patrimonio](#).

A tal fin debe reproducirse la secuencia de requerimientos efectuados por la Administración.

"El 30/11/2020 se notifica por la Administración Tributaria requerimiento en el que se solicitaba la aportación de la siguiente documentación:

- Justificante de la transmisión de inmuebles por no haber declarado variación patrimonial alguna, existiendo datos en poder de la Administración por dicho concepto.
- Justificantes correspondientes para subsanar las discrepancias existentes entre lo declarado como ganancia o pérdida patrimonial, y los datos de que dispone la Administración por este concepto.
- De los datos que obran en poder de esta Administración se deduce que el contribuyente ha realizado transmisiones de inmuebles en el ejercicio 2016, que no han sido declaradas.

En concreto, para justificar las posibles ganancias o pérdidas patrimoniales, y al tratarse de enajenación de inmuebles, deberá aportar los documentos de la transmisión (compraventa, donación, permuta, embargo, etc.) y los gastos inherentes a la misma. Asimismo los documentos relativos a la adquisición (compraventa, donación, herencia, permuta, adjudicación en subasta, etc.) y los gastos derivados de la misma (notaría, registro, impuestos, gestiones, etc.).

Todo ello en relación a los inmuebles con referencia catastral: NUM004, NUM005, NUM006, todos ellos sitios en la DIRECCION000, en Barcelona."

Efectuado un segundo requerimiento con fecha 01/07/2020, que reitera la solicitud previa, al mismo contesta el obligado tributario el 15/07/2020 sin aportar nueva documentación que no hubiese sido aportada previamente.

De esta forma y ante la ausencia de aportación de los justificantes del precio real satisfecho por la adquisición del inmueble, la AEAT acude al valor catastral más próximo al momento de la adquisición del mismo (el del año 2002), todo ello conforme indicamos, a tenor de las previsiones del [artículo 10.1 de la ley del Impuesto sobre el Patrimonio](#) que indica:

"Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición."

Tal valor se considera por el recurrente como inadecuado señalando que la Administración debió acudir al valor consignado en la escritura pública de adquisición que, sin embargo, no aporta, sino que infiere que debe constar en los archivos de la AEAT a tenor de la declaración tributaria de los usufructuarios del mismo inmueble.

No puede admitirse la pretensión de la actora. En primer lugar, si bien el contribuyente no tiene obligación de aportar documentos que obren en poder de la Administración, tal derecho no resulta incondicionado, sino que el [art 34 de la LGT](#) restringe el referido derecho a los documentos aportados por el propio contribuyente y siempre y cuando el obligado tributario indique el día y procedimiento en que se presentó. Señala así el indicado [art 34.1 de la LGT](#):

"h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó"

Por tanto, ante la desatención del requerimiento el recurrente no ostenta derecho alguno a que la AEAT efectúe una búsqueda de los documentos determinantes del valor de adquisición del inmueble entre las declaraciones tributarias que puedan afectar a cualesquiera otros obligados tributarios, supuesto que excede notablemente del derecho contemplado en el [artículo 34 de la LGT](#).

A mayor abundamiento el recurrente, ni en sede económico-administrativa, ni en el presente proceso aporta justificación alguna conforme a la cual puedan desconocerse los valores de adquisición y venta asignados por al AEAT al inmueble con fundamento en al [artículo 10 de la ley del Impuesto](#) sobre el patrimonio.

En este particular debe indicarse que no cabe atender a los reproches efectuados por el recurrente, en orden a la falta de incorporación de un dictamen pericial que efectuase la tasación del inmueble pues tal valor, ante las desatención de los requerimientos efectuados por la Administración se efectúa precisamente por el valor catastral del inmueble vigente al tiempo de la adquisición, por lo que no resultan aplicables las previsiones legales relativas a la comprobación del valor a través del dictamen de peritos.

Por último, en cuanto a la motivación de la actuación de comprobación de la AETAT para desconocer el valor asignado por el contribuyente a los inmuebles transmitidos, debe destacarse que en el presente caso la actuación de comprobación no se inicia frente a la existencia de una declaración tributaria sino ante la falta de declaración, de tal forma que precisamente en el requerimiento de información que se incorpora al inicio del expediente de comprobación limitada se expone por la Administración que:

"De la información que obra en poder de la Administración Tributaria resulta que está obligado a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2016, modelo 100, no constando hasta el momento que haya cumplido con la citada obligación."

Es precisamente que ante la ausencia de la referida declaración se efectúa el requerimiento inicial, que se reitera el 11 de junio de 2020 en lo relativo a la aportación de la escritura de adquisición del inmueble, señalando el ulterior requerimiento los siguiente:

"Revisada la documentación aportada mediante registros RGE 87201247 2019 y RGE 59600679 2020, con fechas de entrada en la Agencia tributaria los días 6 y 13 de febrero 2020 respectivamente, se pone de manifiesto que las escrituras de adquisición de los inmuebles objeto de comprobación no han sido aportadas, ya que la presentada corresponde al inmueble sito en DIRECCION001, con referencia catastral NUM007."

Y continúa expresando el referido requerimiento:

"El alcance de este procedimiento se circunscribe a la no presentación de su declaración, según se le comunicó en el acuerdo de iniciación del procedimiento y, en su caso, en requerimientos o diligencias efectuados en el transcurso del mismo, procediéndose ahora a ampliar dicho alcance en los siguientes extremos."

Por tanto, no existe una previa declaración tributaria en la que se asigne un valor determinado al inmueble que resulte controvertido por la Administración y cuyo desconocimiento precise de una motivación específica.

Se impone por ello la desestimación del recurso en este punto.

DECIMO.- Sobre el cálculo de la liquidación practicada en relación al valor del derecho de nuda propiedad transmitido por el recurrente.

Por otro lado, el recurrente solicita que, en todo caso la ganancia patrimonial debe proyectarse proporcionalmente sobre el valor de la nuda propiedad objeto de enajenación y sobre la cual se proyecta la ganancia patrimonial, de tal manera que la práctica de la liquidación debería proyectarse "en el concreto valor del derecho transmitido y adquirido", toda vez que la ganancia patrimonial correspondiente al usufructo ya ha sido declarada por los titulares de tal derecho.

Respecto de tal cuestión no cabe sino señalar que la resolución de liquidación notificada el 12 de julio de 2021 efectúa la liquidación sobre la ganancia patrimonial calculada sobre el valor de la nuda propiedad en relación al total del inmueble transmitido, calculando la misma en el 30% del valor total asignado al inmueble.

Así resulta con claridad de la dicción literal de la resolución de liquidación, que indica:

"De conformidad con los datos en poder de la Administración, se ha producido la transmisión de los inmuebles referenciados el día 28-09-2016.

La operación efectuada por el contribuyente es una operación sometida a tributación de acuerdo con lo dispuesto en los [artículos 33 y siguientes de la ley 35/2006 del Impuesto sobre la renta de las personas físicas](#) (en adelante LIRPF), por lo que procedimos a incluir la ganancia patrimonial en su declaración IRPF 2016, (...).

Al no haber atendido correctamente el requerimiento en el que se le indicaba que debía aportar, los documentos correspondientes a la adquisición del inmueble más los gastos inherentes a los mismos, en aplicación del [artículo 10.1 de la Ley del Impuesto sobre Patrimonio](#) (Ley 19/1991) 'Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición), al no disponer el valor de adquisición, se tiene en cuenta

como valor de adquisición el correspondiente al valor catastral del año de adquisición (se ha cogido el valor catastral más cercano a la fecha de adquisición, en concreto del valor catastral del ejercicio 2002).

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

(...)

La ganancia/pérdida patrimonial imputable al contribuyente se ha calculado en función de su porcentaje de propiedad: 100% de nuda propiedad.

Notificada la propuesta de liquidación provisional en fecha 02-06-2021, las alegaciones presentadas por el contribuyente mediante registro número RGE 71303610 2021 en fecha 16-06-2021 son totalmente desestimadas:

-El derecho a la exención por reinversión en vivienda habitual alegado por el contribuyente requiere para su aplicación el pleno dominio, por lo que se desestima su procedencia en base a lo dispuesto a continuación. (...)

Conforme con esta regulación, la Dirección General de Tributos viene manteniendo el criterio de que los beneficios fiscales relacionados con la residencia habitual del contribuyente están ligados a la titularidad del pleno dominio, aunque sea compartido, del inmueble (consultas 1867-00, de 14 de octubre, V0845-06, de 4 de mayo, V1278-06, de 30 de junio, V0407-19, de 27 de febrero). En el caso que nos ocupa, por un lado, el contribuyente no aporta justificación documental de que la vivienda transmitida tuviese la consideración de su vivienda habitual según el [artículo 41 bis del RIRPF](#) y, por otro lado, ostenta la nuda propiedad de inmueble, por lo que el contribuyente no podrá aplicar la exención del [artículo 38.1 de la LIRPF](#) por la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que se corresponda con su porcentaje de nuda propiedad en la referida vivienda.

Respecto a la cuestión del contribuyente a quien corresponde la declaración de la ganancia patrimonial referida, el [artículo 11.5 de la ley 35/2006 del Impuesto](#) sobre las rentas de las personas físicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan, por lo que corresponde al contribuyente D. Romeo la inclusión en su declaración IRPF de la ganancia/pérdida patrimonial generada por la transmisión de la nuda propiedad del inmueble. La transmisión tanto del usufructo como de la nuda propiedad del inmueble generará en sus transmitentes una ganancia o pérdida patrimonial, al producirse una variación en el valor de sus respectivos patrimonios puesta de manifiesto por una alteración en su composición, de acuerdo con la definición contenida en el [artículo 31.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#), aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo), (consulta V0593/08).

Sin perjuicio de que los usufructuarios, en el caso que resulte procedente, pudiera instar rectificación de su autoliquidación IRPF. "

DECIMOPRIMERO.- Sobre el cálculo de intereses.

EN relación a los intereses de demora la [LGT señala en su artículo 26](#) la procedencia del devengo de intereses en los siguientes supuestos:

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

Excepcionando a su vez el referido devengo en los siguientes términos:

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Síguenos en...

De esta forma la caducidad del primer procedimiento supone que entre la caducidad producida y la incoación del nuevo procedimiento no se devengarán intereses no suponiendo sin embargo la exclusión del tiempo de tramitación del primer procedimiento.

DECIMOSEGUNDO.- Sobre las costas procesales.

Ante la desestimación del recurso procede imponer al recurrente las costas procesales si bien limitando las mismas, en atención al objeto del proceso, a la cantidad de 2.000 euros.

Por todo lo expuesto, en nombre de S.M. el Rey y en el ejercicio de la potestad que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo deducido frente a la Resolución del TEAR de Catalunya de fecha 19 de abril de 2024, en virtud de la cual se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM008, interpuesta contra el acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de Tarragona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de desestimación del recurso de reposición (número de recurso: 2021GRC82600095Z) interpuesto frente a la diligencia de embargo de bienes muebles nº NUM009. Se imponen las costas procesales a la parte demandante, limitando las mismas a la cantidad de 2.000 euros por todos los conceptos.

Modo de impugnación: recurso de **CASACIÓN**, que se preparará ante este Órgano judicial, en el plazo de **TREINTA** días, contados desde el siguiente al de la notificación de la presente resolución, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, conforme a lo dispuesto en el [art. 89.1 de la Ley Reguladora de la jurisdicción Contencioso-administrativa \(LRJCA\)](#).

Se advierte a las partes que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Además, se debe constituir en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de éste Órgano judicial y acreditar debidamente, el depósito de 50 euros a que se refiere la [DA 15ª de la Ley Orgánica del Poder Judicial \(LOPJ\)](#), del que están exentas aquellas personas que tengan reconocido el beneficio de justicia gratuita ([art. 6.5 de la Ley 1/1996, de 10 de enero](#)), y, en todo caso, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de ellos, de acuerdo con la citada [DA 15ª.5 LOPJ](#).

Sin estos requisitos no se admitirá la impugnación.

Lo acordamos y firmamos.

Los Magistrados :

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de sejudicial.gencat.cat

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente.

En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Síguenos en...



El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

