

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 274/2020 de 26 Feb. 2020, Rec. 3421/2017

Ponente: Toledano Cantero, Rafael.

Nº de Sentencia: 274/2020

Nº de Recurso: 3421/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: *ES:TS:2020:679*

Plazo de que dispone Hacienda para revisar el compromiso incumplido de reinversión en vivienda habitual

INTERÉS CASACIONAL. IRPF. Base imponible. Reinversión de ganancias. Incumplido el compromiso de reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de vivienda habitual, el plazo de prescripción del ejercicio de la acción de la AEAT para determinar la deuda tributaria, se inicia el día siguiente a aquel en que termina el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del ejercicio en el que se consumó el incumplimiento, (dos años desde la fecha de la transmisión).

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por el obligado tributario contra sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Madrid, desestimatoria de recurso formulado frente a resolución TEAR, relativo a liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005.

L 35/2006 de 28 Nov. (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) art. 20

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 66; art. 67

RDLeg. 3/2004 de 5 Mar. (TR Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) art. 36

RD 1775/2004 de 30 Jul. (Regl. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) art. 39; art. 39.2; art. 39.4

OM EHA/702/2006 de 9 Mar. (modelos de declaración del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2005, procedimiento de remisión del borrador de declaración y lugar, forma y plazos de presentación de los mismos) art. 5

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 274/2020

Fecha de sentencia: 26/02/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3421/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/01/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3421/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 274/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 26 de febrero de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3421/2017, promovido por don Jacobo, representado por la procuradora de los Tribunales doña Aránzazu Pequeño Rodríguez, bajo la dirección letrada de don Antonio Miguelañez Carreras, contra la sentencia núm. 466, de 10 de mayo de 2017, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el Procedimiento Ordinario 1076/2015.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por don Jacobo contra la sentencia dictada el 10 de mayo de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 1076/2015 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid, de fecha 25 de septiembre de

2015, relativo a liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del ejercicio 2005 y su correspondiente sanción.

SEGUNDO.- La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid desestimó el recurso con sustento en el siguiente razonamiento:

"QUINTO: En cuanto a la alegación de prescripción que se formula por el recurrente, se debe señalar que en la propuesta de liquidación de fecha 9 de febrero de 2012, se indica que **"Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada..."**, constando en el expediente administrativo que fue notificada el 17 de febrero de 2012, mediante Acuse de Recibo del Servicio de Correos.

A este respecto, se debe partir de que el art. 66.a) de la Ley General Tributaria establece un plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Por su parte el art. 67 de la misma Ley General Tributaria establece los siguiente:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

(...)".

El Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicable al ejercicio de 2005, en su art. 36 que regula la Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual, establecía que *"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."*

Por su parte, el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecía en su art. 39 *que regula la Exención por reinversión en vivienda habitual, establece 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.*

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, en los términos previstos en el artículo 54.5 de este Reglamento.

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

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

Se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada

dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

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

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

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

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

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

Por tanto, en el presente caso, de acuerdo con los preceptos citados, en caso de existir una parte de ganancia patrimonial no exenta, el contribuyente debería aplicarla al ejercicio de 2005, pero en la forma prevista en el art. 39.4 del Real Decreto 1775/2004 antes citado, es decir, practicando declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

La discrepancia se centra en el presente caso en que el recurrente considera que la reinversión se produjo por la adquisición de otra vivienda en la localidad de Ribadeo (Lugo), mientras que la Administración entiende que no se ha producido reinversión vivienda habitual, por no considerar que la mencionada vivienda de Ribadeo tuviera tal carácter, entendiéndola Administración que se produjo el incumplimiento el 2007, pues la vivienda en la que se materializa la ganancia patrimonial se vendió en 2005. Lo cual supone que si no se produjo la adquisición de la vivienda en 2007, es en ese momento cuando se produce el incumplimiento, lo que conduce a determinar el contribuyente tenía de plazo para presentar la declaración complementaria hasta la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo de 2007, es decir, hasta el 30 de junio de 2008.

La discrepancia se centra en determinar el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción de cuatro años, pues la resolución del TEAR considera que el plazo de prescripción se inició el 30 de junio de 2008 por entender que era cuando finalizaba el plazo para presentar la declaración correspondiente al ejercicio de 2007 al concluir el plazo de dos años para efectuar la reinversión en mayo de 2007.

Por tanto, para determinar si se ha producido o no la prescripción es preciso determinar si la vivienda adquirida en Ribadeo (Lugo) tiene la condición de vivienda habitual.

El art. 53, en sus apartados 1 y 2 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que determina el "*Concepto de vivienda habitual*", establece lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

Pues bien, en el presente caso no puede considerarse acreditado por el recurrente que la citada vivienda situada en Ribadeo haya sido 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, como requiere el precepto citado, pues como se razona en la liquidación, el 07 de marzo de 2005 firma un contrato de arrendamiento de una vivienda sita en C/Lagasca 123, Madrid, cuyo destino es el de vivienda, en la cual fija su domicilio fiscal, tal y como refleja en las declaraciones de IRPF de los años sucesivos y en las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio, consignando dicho inmueble como "Domicilio habitual actual del primer declarante", y consta dicho inmueble de Madrid como domicilio a efectos del Padrón Municipal hasta el año 2011, debiendo añadirse que el propio recurrente en la demanda reconoce que su actividad económica la desarrolla en Madrid en el domicilio de la calle Lagasca, por lo que difícilmente puede entenderse que su vivienda habitual se encontrara en Ribadeo (Lugo), teniendo en cuenta la evidente distancia, sin que el recurrente pruebe, como le correspondía según el art. 105.1 de la Ley General Tributaria, que pudiese habitarse de manera efectiva y permanente en Ribadeo (Lugo) y simultáneamente desarrollara su actividad profesional en Madrid.

Efectivamente, a los efectos de la exención por reinversión lo relevante no es el domicilio fiscal, sino la vivienda que constituya la vivienda habitual en los términos requeridos por el precepto citado.

Sin embargo, lo que ocurre en el presente caso, es que el recurrente no prueba que resida de manera efectiva y con carácter permanente en la vivienda situada en Ribadeo (Lugo), teniendo en cuenta las circunstancias referidas, no probando el recurrente que desarrolle la actividad profesional en la vivienda adquirida ni probando con ningún otro medio de prueba la residencia efectiva y permanente, pues la simple adquisición de la propiedad de la vivienda no justifica tal residencia efectiva y permanente, por lo que de todo lo anterior se desprende que no se ha probado por el recurrente que la vivienda sita el Ribadeo (Lugo) tenga la consideración de vivienda habitual a los efectos del IRPF, como se señala en la liquidación y en la resolución recurrida del TEAR.

Sobre la cuestión referida esta Sala ya se ha pronunciado en un asunto similar en la sentencia de 9 de junio de 2015 dictada en el recurso contencioso administrativo número 368/2013, de la que fue ponente D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, que es citada por el Abogado del Estado en la contestación a la demanda, en la que se expresa, en resumen, lo siguiente:

"Las anteriores normas ponen de manifiesto que para gozar de la exención la reinversión total o

parcial del importe obtenido en la enajenación de la vivienda habitual debe efectuarse en un periodo no superior a dos años y, además, que el incumplimiento de cualquiera de las condiciones a las que se supedita la exención determina el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial, en cuyo caso el interesado debe imputar la ganancia no exenta al año de su obtención mediante la práctica de declaración complementaria que debe presentarse dentro del plazo reglamentario de la declaración correspondiente al ejercicio en que se produzca dicho incumplimiento.

Así, puesto que la transmisión de la vivienda habitual se llevó a cabo en el ejercicio 2004, el plazo de dos años para efectuar la reinversión finalizaba el año 2006, plazo que concluyó sin que el interesado hubiese cumplido las condiciones exigidas para tener derecho a la exención total de la ganancia patrimonial, de manera que estaba obligado a presentar declaración complementaria referida al ejercicio 2004 dentro del plazo de declaración correspondiente al ejercicio fiscal 2006, que concluyó el 30 de junio de 2007, siendo ésta la fecha que determina el inicio del plazo de prescripción de cuatro años, que no había transcurrido cuando el día 15 de abril de 2011 se notificó al interesado el comienzo del procedimiento de gestión, actuación que interrumpió el cómputo del indicado plazo.

La tesis expuesta es la que ha mantenido esta Sala en anteriores sentencias y es respetuosa con el art. 67.1.a) de la LGT , pues en este caso el plazo de presentación de la declaración tributaria no puede ser el ordinario del ejercicio 2004, sino el que rige para presentar la declaración complementaria dado que el obligado tributario dispone de un plazo de dos años para efectuar la reinversión y es obligatoria la presentación de tal declaración si al concluir ese plazo no ha cumplido todos los requisitos para gozar de la exención total, siendo evidente que hasta que no transcurre dicho plazo de dos años la Agencia Tributaria no puede comprobar si es correcta o no la exención aplicada por el interesado, de modo que de admitirse el criterio del recurrente se reduciría sin justificación el plazo de cuatro años que la Ley otorga a la Administración para regularizar la situación tributaria del contribuyente.

Y tampoco pugna la tesis de la Sala con la exigencia de pagar intereses de demora a que alude el actor, toda vez que, a tenor del art. 26 de la Ley General Tributaria, el interés de demora es una prestación accesoria exigible por el pago extemporáneo de la deuda, que en el presente caso deriva de la aplicación por el contribuyente de una exención a la que no tenía derecho, siendo esos intereses la indemnización que debe percibir el acreedor por el tiempo en que el deudor tuvo en su patrimonio una cantidad de dinero que no le correspondía, no pudiendo confundirse la prescripción con la obligación de pagar intereses, pues ambas tienen fundamentos y fines distintos.

En consecuencia, es procedente desestimar el recurso, con la consiguiente confirmación de la resolución impugnada."

Por tanto, como se razona en la citada sentencia, en este caso el plazo de presentación de la declaración tributaria no puede ser el ordinario del ejercicio 2005, sino el que rige para presentar la declaración complementaria dado que el obligado tributario dispone de un plazo de dos años para efectuar la reinversión y es obligatoria la presentación de tal declaración si al concluir ese plazo no ha cumplido todos los requisitos para gozar de la exención total, siendo evidente que hasta que no transcurre dicho plazo de dos años la Agencia Tributaria no puede comprobar si es correcta o no la exención aplicada por el interesado, de modo que de admitirse el criterio del recurrente se reduciría sin justificación el plazo de cuatro años que la Ley otorga a la Administración para regularizar la situación tributaria del contribuyente.

Pues bien, desde dicha fecha de finalización del periodo voluntario de presentación de la declaración correspondiente al ejercicio de 2007, hasta la fecha en que se notifica la propuesta de liquidación el 17 de febrero de 2012 y cuando se notifica la liquidación el 4 de mayo de 2012, no se había superado el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el art. 66 de la Ley General Tributaria.

[...]

En consecuencia, procede la desestimación del recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida".

La representación procesal del Sr. Jacobo preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 23 de junio de 2017, identificando como normas legales que se consideran infringidas (i) los artículos 66 y 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], así como el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 10 de marzo) ["TRLIRPF"]; y el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 4 de agosto) ["RIRPF 2004"], disposiciones que invoca *in totum*. Así mismo, cita la sentencia dictada por la misma Sección Quinta del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de enero de 2015 (recurso 1732/2012; ES:TSJM:2015:978); (ii) el artículo 48.2 de la LGT y los artículos 3 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, así como las SSTs de [7] y 9 de febrero de 2006 [rec. cas. núms. 114/2001 (ES:TS:2006:600); y 137/2001 (ES:TS:2006:597), respectivamente], y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 17 de julio de 2008 (recurso 1028/2006; ES:TSJEXT:2008:1449); y, finalmente, (iii) los artículos 24 y 120.3 de la Constitución española ["CE"] y las sentencias del Tribunal Constitucional 24/1990, de 5 de febrero (ES:TC:1990:24); 118/2006, de 24 de abril (ES:TC:2006:118); 215/2006, de 3 de julio (ES:TC:2006:215); y 243/2006, de 24 de julio (ES:TC:2006:243); y la STS de 30 de octubre de 2014 (rec. cas. núm.1875/2013; ES:TS:2014:4309).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 26 de junio de 2017.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 23 de noviembre de 2017, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si, en una situación como la del presente litigio, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se inicia el día en que termina el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del ejercicio en el que se aplicó la exención o aquel en que finaliza el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se produjo el incumplimiento, plazo en el que debe ser presentada la declaración complementaria del ejercicio durante el que se obtuvo la ganancia patrimonial finalmente no reinvertida.

3º) Identificar como normas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 36 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, y 39, apartados 2 y 4, Reglamento del mencionado tributo, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, en relación con los artículos 66.a) y 67.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de don Jacobo, mediante escrito registrado el 19 de enero de 2018, interpuso el recurso de casación en el que aduce:

a) La infracción de los artículos 66.a) y 67.1 de la LGT, por aplicación indebida de la prescripción en cuanto que atendiendo a lo recogido en el párrafo primero del artículo 5 de la Orden Ministerial EHA/702/2006, de 9 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración de dicho impuesto y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, el cómputo del plazo del derecho de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comenzó el día 1 de julio de 2006, estando prescrita el 30 de junio de 2010, por lo que en la fecha

de notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional correspondiente al IRPF del ejercicio 2005, de 9 de febrero de 2012, recibida el 17 del mismo mes, ya habían transcurrido más de cuatro años. A este respecto sostiene que la sentencia impugnada incurre en el vicio de incongruencia omisiva al extender la prescripción dos años más a sumar a los cuatro que con carácter general establece la LGT, al entender la Sala que como el Reglamento del IRPF da dos años de plazo para la reinversión en una nueva vivienda habitual, la prescripción debería prolongarse por dos años más para el derecho de la administración a fijar la deuda tributaria, esperando a la caducidad del plazo de cumplimiento de las condiciones reglamentarias de la reinversión y si no se cumplieran procediera la autoliquidación complementaria. Esta aplicación atenta -se afirma- contra "el principio de seguridad jurídica establecido en la Constitución, ya que podría variar un principio general establecido en una Ley (LGT) por un mero reglamento (el RIRPF)" (págs. 7-8 del escrito de interposición).

b) Alega la parte recurrente otras infracciones que hizo valer en el escrito de preparación del recurso de casación, aunque el Auto de admisión no se refiere a ellas. Así se refiere a la contradicción entre la sentencia impugnada y las diversas sentencias citadas en la aplicación de la prescripción, pues mientras la Sala sentenciadora analiza las condiciones de las obligaciones formales previamente al estudio de la prescripción de la obligación principal, las sentencias alegadas primero analizan si ha prescrito o no el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria para luego entrar en el análisis de las condiciones de exención por cumplimiento de la reinversión.

También, referido a este caso en particular, solicita en su recurso que este Alto Tribunal precise si cuando se materializa la reinversión en el propio ejercicio, mediante escritura pública, se debe seguir manteniendo la prórroga de la prescripción de dos años a que alude la Administración Tributaria como consecuencia de la aplicación del reglamento del IRPF. Del mismo modo, y aludiendo a su derecho a la segunda instancia, argumenta otros dos motivos que a su entender deben ser susceptibles de casación. En primer lugar, la infracción del art. 48.2 de la LGT que reconoce la posibilidad de un domicilio habitual distinto del fiscal en actividades económicas, punto que -se dice- "es esencial en la ratio decidendi en la sentencia recurrida porque trae consecuencias de una concatenación de efectos entre los que se encuentra la prescripción de derecho de la administración a liquidar" (pág. 21). Y en segundo lugar, la incongruencia omisiva por falta de motivación suficiente en la resolución recurrida al no valorar la prueba planteada por el recurrente ni motivar su sentencia en cuanto a la prueba de cuál era su residencia habitual, lo que llevó a la Sala a "la conclusión errónea de aplicación del Aº 48 LGT" por no considerar "la reinversión anulando la exención declarada por el contribuyente", y siendo "la causa fundamental de que el TSJM no haya considerado la prescripción, al desestimar este requisito formal, residencia habitual, antes de que la prescripción desde el año de la exención de la plusvalía y la adquisición, 2005, entonces se convierte en el elemento esencial de la argumentación de la sentencia recurrida en sus dos *petitum*: prescripción y/o aplicación de la exención" (*sic*) (pág. 23).

Finalmente solicita se dicte sentencia por la que:

"1º) Con estimación del presente recurso de casación, se anule la sentencia impugnada con imposición de las costas del recurso a la Administración del Estado

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, entre en el examen de fondo del asunto con la aplicación del artículo 69 de la L.G. T. dejando sin efecto la deuda tributaria girada por la A.E.A.T. al estar extinguida por aplicación de la prescripción. Y

3º) Subsidiariamente acepte en casación este recurso como instancia de apelación y se case la sentencia recurrida fallando la nulidad por vicios de incongruencia en la omisión de la aplicación de la LGT Aº 48 en cuanto a la diferenciación entre domicilio fiscal y domicilio de residencia para las

personas que realizan actividades económicas y por falta de motivación de la misma al no valorar la carga de la prueba desplegada por el contribuyente y no motivar su no aceptación en la sentencia recurrida lo que está en contra de la jurisprudencia y doctrina del TC y el TS. En consecuencia, se declare nula la liquidación de la AEAT de la que trae cuenta la sentencia por no ajustarse a derecho".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 11 de mayo de 2018, escrito de oposición en el que mantiene la legalidad de la aplicación que del plazo de prescripción recoge la sentencia impugnada, toda vez que "[h]asta el momento en que se consuma el incumplimiento de las condiciones a que se sujeta la exención, la Administración no puede ejercitar acción alguna por el simple hecho que el obligado todavía puede cumplir", y una vez "[t]ranscurrido el plazo establecido en la norma para el cumplimiento o realizado el acontecimiento que constituye la condición, comenzará el plazo para regularizar, si procede, el beneficio fiscal obtenido" (págs. 5-6 del escrito de oposición). En el caso de autos -prosigue- "la reinversión no se realiza en el ejercicio 2005, deberá realizarse en los dos años siguientes a la enajenación; el beneficio fiscal se consolidaría, en lo que aquí interesa, en el momento de la efectiva reinversión, que debe producirse, como máximo, en el plazo de dos años" (págs. 7-8).

Y en cuanto a las otras infracciones denunciadas de contrario la Abogacía del Estado defiende que la sentencia ni "ha infringido el art. 48 LGT pues con independencia de domicilio habitual y domicilio fiscal no son conceptos absolutamente independientes, la Sala de instancia declara que la vivienda adquirida en Ribadeo (Lugo) no tiene carácter de vivienda habitual y esta declaración, fundada en la valoración de la prueba, es la que tiene trascendencia sobre la exención"; ni "los artículos 24 y 120 CE", ya que "no elude un pronunciamiento sobre el carácter de vivienda habitual de la que se adquiere en Ribadeo (Lugo), ni deja de motivar su decisión" (pág. 11).

Por todo ello suplica a la sala "dicte sentencia por la que desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida, fijando como doctrina la que se invoca en el anterior apartado tercero del presente escrito".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 21 de enero de 2020, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 466, de 10 de mayo de 2017, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 1076/2015 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 25 de septiembre de 2015, relativa a la liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del ejercicio 2005 y su correspondiente sanción.

SEGUNDO.- *La cuestión litigiosa.*

El recurrente, en su autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2005, declaró exenta la ganancia obtenida por la venta de su vivienda habitual, comprometiéndose a reinvertir determinada cantidad obtenida por la venta en el plazo máximo de dos años previstos legalmente. Según estima probado la Sala de instancia en la sentencia recurrida, el actor no realizó la reinversión en el plazo de dos años, ni tampoco formuló declaración complementaria imputando la ganancia patrimonial por la transmisión de la vivienda habitual al ejercicio de 2005 en que efectuó la venta. Por más que el recurrente insiste en que acreditó debidamente la reinversión en otra vivienda sita en Ribadeo

(Lugo), la sentencia recurrida declara explícitamente como hecho probado que la vivienda adquirida en Ribadeo no constituía el domicilio habitual del recurrente, afirmando asimismo que el actor estaba empadronando en Madrid, en donde también tenía su domicilio fiscal.

La Administración tributaria inició procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, con propuesta de liquidación notificada al recurrente el día 17 de febrero de 2012. La liquidación provisional regularizó la ganancia patrimonial declarada exenta por el recurrente por compromiso de reinversión de la obtenida en la enajenación de la vivienda habitual, al no quedar acreditado que se hubiera reinvertido el importe obtenido con dicha venta, realizada el día 5 de mayo de 2005, en la adquisición de una nueva vivienda habitual, dentro del plazo de los dos años siguientes. Consta que el actor presentó declaración de la renta sobre el ejercicio 2005 el día 29 de junio de 2006, en la que aplicó la exención por reinversión en vivienda habitual, habiendo constar como cantidad susceptible de reinvertir la suma de 400.711,99 euros, al tiempo que cifró en la suma de 389.310,00 euros, el importe de dicha ganancia patrimonial que se comprometía a reinvertir en los dos años siguientes.

La cuestión debatida en la instancia, y que se trae a esta casación, consiste en determinar si en una situación tal, el cómputo del plazo de prescripción *ex artículo 66.a)* de la LGT, en relación con el artículo 67.1 de la LGT, se inicia el día en que termina el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación en el ejercicio en el que se aplicó la exención (en el caso, el 1 día de julio de 2006) o aquel en que finaliza el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se produjo el incumplimiento, plazo en el que debe ser presentada la declaración complementaria del ejercicio en que se obtuvo la ganancia patrimonial finalmente no reinvertida (en este caso, el día 1 de julio de 2008).

TERCERO.- *Régimen normativo de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual.*

El régimen previsto en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["TRLIRPF"], aplicable al ejercicio de 2005, se resume en que, las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual quedan exentas, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones reglamentariamente establecidas.

Esas condiciones las incorporó el artículo 39 del RIRPF 2004, que, en lo que ahora interesa, dispone en su apartado 2 que la reinversión del importe obtenido en la enajenación deba efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años.

Con arreglo al apartado 4 de dicho precepto reglamentario, el incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas para la exención, determina el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente. En tal caso, el contribuyente debe imputar la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria por IRPF, con inclusión de los intereses de demora, autoliquidación complementaria que está obligado a presentar en el plazo que media entre la fecha en que se produjera el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento.

CUARTO.- *La cuestión de interés casacional.*

En auto de 23 de noviembre de 2017, la Sección de Admisión de esta Sala acordó admitir el presente recurso de casación identificando como cuestión de interés casacional la siguiente:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si, en una situación como la del presente litigio, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna

liquidación se inicia el día en que termina el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del ejercicio en el que se aplicó la exención o aquel en que finaliza el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se produjo el incumplimiento, plazo en el que debe ser presentada la declaración complementaria del ejercicio durante el que se obtuvo la ganancia patrimonial finalmente no reinvertida.

3º) Identificar como normas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 36 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, y 39, apartados 2 y 4, Reglamento del mencionado tributo, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, en relación con los artículos 66.a) y 67.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria".

Aunque el recurrente insiste en su escrito de interposición en plantear otras cuestiones distintas a la reseñada, en particular la denuncia de incongruencia omisiva de la sentencia de instancia, es preciso advertir que dicha cuestión no puede ser objeto del examen autónomo en el presente recurso pues como ha declarado esta sala, sólo cuando el vicio *in procedendo* denunciado hubiera determinado la falta de examen de la cuestión de interés casacional en la sentencia recurrida, podría abordarse tal denuncia de incongruencia. En efecto, aunque no cabe excluir del ámbito de cuestiones de interés casacional la posibilidad de admitir denuncias sobre infracciones en las garantías procesales que regulan los actos procesales, en particular la sentencia, no se trata desde luego de cuestiones sobre las que se carezca de jurisprudencia, ni que haya de reforzarse o reconsiderarse la doctrina jurisprudencial al respecto. La única situación en que se ha admitido que la incongruencia omisiva abra el acceso a la casación es cuando la verificación de si se ha incurrido en tal defecto constituye un presupuesto para constatar la existencia de una aplicación o inaplicación de una norma o jurisprudencia con relevancia casacional, como es el caso admitido por el auto de la Sección Primera de esta Sala, de 21 de marzo de 2017. Ahora bien, en el presente caso, tal circunstancia no concurre puesto que la Sala de instancia se ha pronunciado de forma explícita sobre las distintas cuestiones planteadas por el recurrente, en particular sobre la denegación de la condición de vivienda habitual a la vivienda adquirida en Ribadeo, y sobre el cómputo del plazo de prescripción tributaria.

QUINTO.- *El juicio de la Sala.*

El art. 66.a), en relación al art. 67.1, ambos de la LGT establecen que el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, prescribe a los cuatro años, que se comienzan a computar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

El criterio interpretativo que esta Sala considera ajustado a Derecho es que el plazo de prescripción, en un caso como el presente de incumplimiento del compromiso de reinversión de la ganancia patrimonial por transmisión de vivienda habitual, no se inicia hasta que no finaliza el plazo de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio en que se produjo el incumplimiento de las condiciones a las que se subordina la reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual. Así debe ser puesto que la administración no puede iniciar ninguna actuación de regularización tributaria hasta que concluya el plazo de dos años a partir de la enajenación de la vivienda habitual, y, además, transcurra el plazo para presentar la declaración complementaria regularizando el incremento de patrimonio que quedo exento por el compromiso de reinversión, declaración que "se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento" , según prevé el art. 39.4 Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No cabe compartir la argumentación de la recurrente acerca de una pretendida ampliación por vía

reglamentaria del plazo de prescripción, que rubrica bajo la afirmación de vulneración del principio de reserva legal, pues el art. 39 del Reglamento del IRPF no contiene previsión alguna sobre prescripción, sino que desarrolla, bajo la cobertura del art. 36 del TRLIRPF el modo en que habrá de cumplirse con el compromiso de reinversión, y, en su caso, las obligaciones que incumben al obligado tributaria en caso de incumplir dicho compromiso, mediante la regularización en autoliquidación complementaria del incremento de patrimonio que declaró exento por el compromiso de reinversión.

Este criterio es el que ha sostenido nuestra sala en relación al tratamiento situaciones asimilables, como es la "reserva de inversiones en Canarias" en el IRPF y en el impuesto sobre sociedades, en sentencias de 16 de marzo de 2015 (rec. cas. para la unificación de doctrina 2598/2013 - ES:TS:2015:1037) y de 30 de marzo de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina 352/2016 - ES:TS:2017:1233). En la STS de 16 de marzo de 2015, cit., hemos afirmado que "[...] con esta doctrina no se autoriza a liquidar un ejercicio respecto del que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo con ocasión de la inspección de uno respecto del que tal derecho no se ha extinguido. Tan sólo se autoriza a la Administración, porque así lo ha querido el legislador, a comprobar, al tiempo de liquidar un ejercicio no prescrito, si el sujeto pasivo satisfizo todos los requisitos a los que quedaba condicionada la efectividad de un beneficio fiscal aplicado en el ejercicio prescrito, obteniendo las consecuencias pertinentes para liquidar el que no lo estaba [...]" (FJ tercero).

Por otra parte, en relación al cómputo del plazo de dos años para reinvertir la ganancia patrimonial por transmisión de vivienda habitual, hemos declarado en nuestra sentencia de 9 de julio de 2010 (rec. cas. 5502/2005 - ECLI:ES:TS:2010:4361) que se inicia desde la fecha de la transmisión. Se trataba, entonces de un caso sometido a la legislación vigente anteriormente a la que ahora nos ocupa, concretamente el apartado 14 del artículo 20 de la Ley 44/78, de 8 de septiembre, en la redacción dada por la Disposición Adicional 3ª de la Ley 20/89, de 28 de julio, que establece que "[...] se excluirán de gravamen los incrementos de patrimonio obtenidos por la enajenación de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total de la misma se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual dentro de un plazo no superior a dos años". Pues bien, en nuestra sentencia de 9 de julio de 2010, cit., declaramos que "[...] los términos del artículo 20, apartado 14, de la Ley del IRPF vigente a la sazón y específicamente aplicable a esta cuestión, que es la exención de la plusvalía obtenida con la transmisión de vivienda habitual por reinversión, son claros y meridianos: su interpretación tanto literal, como lógica, no ofrece ninguna duda. De modo terminante, en este precepto se establece que para que se admita la exención de la plusvalía obtenida con la transmisión de la vivienda habitual, la reinversión en otra vivienda habitual de las cantidades obtenidas debe producirse con un tope máximo de los dos años posteriores a la correspondiente transmisión y obtención de la plusvalía exenta".

En definitiva, el criterio expresado en la sentencia de instancia es plenamente ajustado a Derecho en un caso como el presente, ya que la administración no puede iniciar ninguna actuación de regularización tributaria tendente a la liquidación del tributo, y por tanto no se inicia el plazo de prescripción, hasta que no se produzcan las dos circunstancias previstas por la regulación legal y reglamentaria de la exención por reinversión: (i) en primer lugar que concluya el plazo de dos años a partir de la transmisión de la vivienda habitual, lo que en este caso sucedía el día 5 de mayo de 2007 puesto que la enajenación se produjo el día 5 de mayo de 2005 y, además, (ii) que transcurra el plazo para presentar la declaración complementaria regularizando el incremento de patrimonio que quedo exento por el compromiso de reinversión, declaración que podría presentarse hasta el día 30 de junio de 2008 en que finalizaba el plazo de declaración de ese ejercicio en que se produjo el incumplimiento.

SEXTO.- *Doctrina de interés casacional.*

Como consecuencia de lo expuesto procede declarar, sobre la cuestión de interés casacional que en un caso como el litigioso, en que se incumplió el compromiso de reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de vivienda habitual, el plazo de prescripción del ejercicio de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se inicia el día siguiente a aquel en que termina el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del ejercicio en el que se consumó el incumplimiento, que es de dos años a contar desde la fecha de la transmisión de la vivienda habitual en que se obtuvo la ganancia patrimonial.

SÉPTIMO.- *Resolución de las pretensiones del recurso de casación.*

En consecuencia, procede desestimar las pretensiones del recurso de casación, por ser conforme la decisión de la sentencia recurrida con la interpretación de la cuestión de interés casacional que hemos establecido, y de las normas aplicables, artículos 36 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, y 39, apartados 2 y 4, Reglamento del mencionado tributo, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, en relación con los artículos 66.a) y 67.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.

OCTAVO.- *Costas.*

En materia de costas, cada parte soportará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, de conformidad con el art. 93.4 LJCA, al no apreciarse temeridad ni mala fe, sin que, por otra parte, procede hacer pronunciamiento alguno distinto a lo decidido sobre las mismas en la sentencia de instancia, en aplicación del art. 139.1 y 3 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento sexto:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 3421/2017, interpuesto por la representación procesal de don Jacobo contra la sentencia dictada el 10 de mayo de 2017 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 1076/2015 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 25 de septiembre de 2015, relativo a liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.