

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 18 de diciembre de 2008

Transmisión de vivienda habitual.

Exención por reinversión. Obligaciones formales

En recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, TEAC, en una resolución de la que nos hemos ocupado en este número de la Revista, desestima la petición del Director del Departamento de Gestión Tributaria para que declarase:

«La opción por la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual como consecuencia de la intención de reinvertir el importe total obtenido en dicha enajenación en la adquisición de una nueva vivienda habitual, deberá hacerse constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia, rellenando las casillas correspondientes del modelo de autoliquidación con toda la información que requiera la normativa del impuesto, sin que, con posterioridad a la finalización del período reglamentario de declaración, pueda rectificarse dicha opción.»

El caso, referido al IRPF, ejercicio 2003, afecta a la opción por la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual, como consecuencia de la intención de reinvertir el importe total obtenido en dicha enajenación en la adquisición de una nueva vivienda habitual, cuando el contribuyente había incumplido un requisito formal consistente en hacer constar en la declaración del Impuesto la ganancia misma y todas las menciones exigidas por el modelo de declaración.

Fundamentos de Derecho

TERCERO: ... la cuestión a resolver es la consecuencia que debe tener la falta de declaración de la ganancia patrimonial en el ejercicio en el que se obtuvo y, en consecuencia, la falta de declaración expresa de la opción por su exención, para lo que comenzaremos por analizar el efecto que en esta cuestión tiene el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

... el 119.3 de la Ley General Tributaria se limita a establecer la imposibilidad de rectificar, una vez concluido el período de declaración, una opción que ya haya sido manifestada en ella (incorporando a la LGT el criterio que, en este sentido, ya venían manteniendo los Tribunales en relación con determinadas opciones) pero no resuelve la cuestión que aquí nos ocupa, que se sitúa en momento anterior, en determinar, antes de que sea considerada irrevocable, si la opción fue válidamente ejercitada o no, ya que no establece ninguna regla sobre el modo o la forma concreta a través de la que ha de exteriorizarse la opción elegida, ni, por tanto, las consecuencias de la falta de constancia explícita de ella, por lo que no nos ayuda a decidir si la opción por la exención por reinversión en detrimento de una mayor base de cálculo de la deducción por adquisición de vivienda habitual solo es posible si se explicita tras la declaración de la ganancia patrimonial en la declaración del ejercicio en el que esta se devengó.

QUINTO: ... La legislación, ya vista, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no condiciona de modo expreso la aplicación de la ER a la previa declaración de la ganancia que, en la misma declaración, se considerará exenta. No menciona ningún aspecto formal el artículo 36.1 de la Ley, mientras que el artículo 39 del Reglamento tan solo menciona un requisito formal de modo concreto, en la segunda frase del párrafo primero del artículo 39.2, en el que indica que «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.»

Puede afirmarse, por tanto, que de la Ley y del Reglamento no resulta ninguna obligación formal en relación con la exención por reinversión cuando la reinversión se produce en el mismo ejercicio en el que se obtuvo la ganancia patrimonial, o en los dos años anteriores, mientras que cuando se tiene la intención de reinvertir en los dos años siguientes sí se pide que se haga mención en la declaración a dicha intención.

... Por otro lado, pero en relación también con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe añadirse que no existe obligación general de incluir en la declaración del impuesto todas las rentas sujetas a él, por formar parte de su hecho imponible, pero declaradas exentas. La Ley y el Reglamento determinan los casos en los que surge la obligación de declarar, pero no concretan si las rentas exentas tienen que declararse o no, siendo el diseño del modelo el que lo determina, y en él nos encontramos con que la única renta exenta que tiene espacio para ser declarada, según hemos visto, es al ganancia patrimonial exenta por reinversión, no teniendo, por tanto, que declararse las demás. ...

SEXTO: El análisis de las circunstancias concretas de la opción a la que nos venimos refiriendo no parece demandar un especial rigor formal. La toma de la decisión, al ser realizada por una persona física, no exige formalismos de ningún tipo, a diferencia de la formación de la voluntad de una sociedad, que para determinadas cuestiones de importancia está sujeta a unas muy concretas formas reguladas por el derecho mercantil que -en garantía de socios y terceros- son requisitos sustanciales, lo que deriva, como veíamos, en que dichas formas también sean sustanciales para los regímenes fiscales ligados a dichas decisiones (fusiones, factor de agotamiento).

Por otro lado, es innegable que para la gestión del impuesto es útil que la opción se ejercite declarando la ganancia patrimonial que queda exenta, para evitar el inicio de procedimientos de comprobación que, de otro modo, serían innecesarios, y para conocer el importe que ya no podrá ser base de cálculo de la

deducción por adquisición de vivienda habitual. Pero también lo es que la Hacienda Pública dispone de otros elementos de control al conocer por la información de los fedatarios públicos la venta y la compra de las viviendas y poder requerir, en cualquier caso, la información necesaria.

SÉPTIMO: A la vista de todo lo expuesto, debe concluirse que no puede otorgarse carácter sustancial a la forma de exteriorización de la exención por reinversión planteada como obligatoria por el Director recurrente, esto es, a la inclusión en la declaración del ejercicio en el que se obtuvo la ganancia de la ganancia misma y de todas las menciones exigidas por el modelo de declaración.

... Por ello, es razonable entender que, si no se desmiente por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes (como sería la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual a una base de cálculo que incluyera las ganancias consideradas exentas), la falta de inclusión en ella de la ganancia patrimonial pueda ser reveladora de la intención de elegir la exención por reinversión y, si se cumplen, obviamente, la totalidad de los requisitos de esta figura, aceptar su aplicación. Ello sin perjuicio, como es obvio, de que se pueda considerar como constitutiva de infracción tributaria la falta de incorporación al modelo de declaración de información que es requerida por él, en particular si, cuando en el ejercicio de la venta aun no se ha realizado la reinversión, no se informa de la intención de reinvertir en el plazo legalmente disponible para ello.

