

Tribunal Económico-Administrativo Central (Vocalía 1ª)

Resolución: 18/12/2008 (Nº: 00/3277/2006)

Vivienda habitual. Falta de declaración de la intención de reinvertir la ganancia patrimonial obtenida. Prueba de la opción de exención por reinversión.

En relación con la falta de declaración de la intención de reinvertir el importe de la venta de la vivienda habitual, el Tribunal declara 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 puede ser reveladora de la intención de elegir la exención por reinversión y, si se cumplen, obviamente, la totalidad de los requisitos de esta figura, se debe aceptar su aplicación. Ello sin perjuicio de que se pueda considerar como constitutiva de infracción tributaria, la falta de incorporación al modelo de declaración de información que es requerida. 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.

El recurso extraordinario fue interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria instando la fijación por el Tribunal del siguiente criterio: *“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 periodo reglamentario de declaración, pueda rectificarse dicha opción”*.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: ...debe citarse el artículo 119.3 de la ley 58/2003 General Tributaria, invocado por el Director recurrente, que establece que *“Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración”*. Partiendo de esta legislación el Director recurrente argumenta, en síntesis, que:- la legislación del IRPF ofrece al contribuyente que ha reinvertido el importe obtenido por la enajenación de su vivienda habitual en la adquisición de otra vivienda habitual, o que pretende hacerlo en los dos años siguientes, la posibilidad de optar entre dos regímenes fiscales incompatible entre sí: la exención de la ganancia patrimonial generada por la enajenación de la vivienda habitual o que dicho importe forma parte de la base de cálculo de la deducción por adquisición de la nueva vivienda habitual.- el ejercicio de esta opción exige, como requisito imprescindible, que, rellenando las casillas al efecto previstas en el Modelo de declaración, se declare la ganancia patrimonial en el ejercicio en que se haya devengado, explicitando a continuación que estará exenta por reinversión y que, si ese es el caso -lo es en el que

aquí nos ocupa- se pretende reinvertir en los plazos y condiciones previstas.- no puede entenderse como ejercicio tácito de la opción la falta de declaración de la ganancia patrimonial...

TERCERO: ... No obstante, 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....

CUARTO: Pese a la inexistencia de una regulación de alcance general, si puede afirmarse la necesidad de que toda opción que corresponda ejercer al contribuyente, como cualquier manifestación de la voluntad individual que pretenda surtir efectos frente a terceros, debe ser exteriorizada a través de un cauce formal que cumpla unos mínimos requisitos de certeza...

Así, encontraremos opciones en las que no se duda de que determinadas formalidades son imprescindibles para que puedan prosperar, a la vista de su regulación concreta y de su estrecha relación con la elección de la que informan. - Por ejemplo, la opción por el régimen especial de fusiones...

Se puede citar también, aunque no se trate propiamente del ejercicio de una opción, la consideración como requisito formal sustancial la efectiva contabilización de la reserva para inversiones en Canarias...

Otras veces, como en la opción en IRPF por la declaración individual o conjunta, pese a ser configurada por la norma legal como una opción que en todo caso ha de ejercerse con carácter irrevocable...

En otros casos la jurisprudencia, siguiendo una marcada tendencia antiformalista, ha restado efectos invalidantes a la falta de explicitación de una opción que venía exigida por la norma reglamentaria, aceptando una suerte de manifestación tácita, a la vista del contenido de lo declarado. Así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en sentencias de 6 de julio de 2007, y 7 de noviembre de 2007, esta última en recurso de casación para unificación de doctrina, en asunto referente a la estimación objetiva por signos, índices o módulos y la posibilidad de la renuncia tácita por la presentación de declaraciones reiterativas aplicando el régimen de estimación directa...

QUINTO: No habiendo, por tanto, solución única y general para la cuestión que nos ocupa, y valorando la referencia interpretativa que suponen los precedentes citados, deben analizarse las circunstancias concretas de nuestra opción.

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 ... 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.”...

La normativa del Impuesto sí prevé, por tanto, pero de manera directa y clara solo a través de la orden que aprueba el modelo de declaración anual, que se declare expresamente la exención por reinversión

Sobre las consecuencias del incumplimiento de estos requisitos formales tan solo encontramos lo dicho por el apartado 4 del artículo 39 del Reglamento del Impuesto, cuyo primer párrafo indica que *“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”*...No obstante, esta conclusión dista mucho de ser evidente, porque el siguiente párrafo del citado artículo 39.4 parece indicarnos que en realidad las “condiciones” a las que se refiere el precepto son las condiciones materiales de la reinversión futura y a incumplimientos posteriores a la declaración del ejercicio en el que se obtuvo la ganancia...

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...

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...

SEPTIMO: 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...

