

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078064

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 587/2020, de 28 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2812/2017

SUMARIO:

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Cómputo. Dies a quo (inicio). Beneficios fiscales. IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Vivienda habitual. El objeto de este recurso de casación consiste en la validez de los actos administrativos de liquidación -del IRPF- y revisión, en relación con la prescripción de la facultad de determinar la deuda tributaria mediante liquidación en el supuesto concreto de exenciones como la aquí controvertida, por reinversión en vivienda habitual, cuya eficacia está sujeta al cumplimiento de una *condictio legis* de reinversión en un plazo de dos años. La doctrina que establece el Tribunal es que el *dies a quo* del plazo de prescripción comienza desde la constancia fehaciente del incumplimiento del plazo de dos años, esto es, desde la primera de estas dos fechas: o bien desde la recepción de la autoliquidación complementaria de regularización a que se refiere el art. 39.3 Rgto IRPF, si es presentada por el contribuyente, lo que no tuvo a bien realizar la recurrente; bien desde la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio de tal incumplimiento -2008-, si este día es posterior al antes señalado o en los casos en los que no se ha producido ninguna regularización -como aquí ha sucedido-, según establece igualmente el precepto reglamentario, porque la Administración, antes de agotarse el plazo de reinversión, no tiene posibilidad legal ni material de acometer la comprobación, que sería prematura, sobre si tal condición de reinversión ha sido o no cumplida, en el plazo, en el importe o en la finalidad. Para imputar al ejercicio 2006 la parte de la ganancia patrimonial que estaba exenta *sub conditione* y que tras finalizar el plazo ya no lo está, la Administración tiene que saber que el plazo se ha incumplido, requisito necesario para comprobar la exención por reinversión y por tanto el criterio establecido por la Sala de instancia es adecuado a Derecho, ya que interpreta correctamente ambos preceptos, desde la perspectiva de la *actio nata*, y se ajusta estrictamente a nuestra doctrina, pese a que no se cita como argumento de autoridad [Vid., SSTS de 16 de marzo de 2015, recurso n.º 2598/2013 (NFJ057692) y de 30 de marzo de 2017, recurso n.º 352/2016 (NFJ068182), ambas referidas a la reserva para inversiones en Canarias (RIC)]. [Vid., ATS, de 13 de septiembre de 2017, recurso n.º 2812/2017 (NFJ068181), que plantea el recurso de casación contra la STSJ Madrid, de 22 de marzo de 2017, recurso n.º 852/2015 (NFJ067931), que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67 y 105.
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 36.
RD 1775/2004 (Rgto. IRPF), arts. 39 y 53.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sunchos.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 587/2020

Fecha de sentencia: 28/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2812/2017

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 24/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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.: 2812/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 28 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2812/2017, interpuesto por la procuradora doña Silvia Albite Espinosa, en nombre y representación de DOÑA Olga , contra la sentencia de 22 de marzo de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso nº 825/2015 (ES:TSJM:2017:1511). Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 22 de marzo de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, cuya Sección Quinta desestimó el recurso promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid -TEAR- de 27 de abril de 2015, a su vez desestimatoria de la reclamación contra liquidación provisional por IRPF, ejercicio 2006, por importe de 28.309,88 euros.

El TEAR sostuvo que no se había producido la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria y que el periodo para hacer efectiva la reinversión en una nueva vivienda habitual era el general de dos años, desde la fecha de la venta de la primera vivienda habitual, tal como establece el artículo 39 del Reglamento de la Ley del Impuesto -LIRPF-.

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. La procuradora doña Silvia Albite Espinosa, en nombre de doña Olga, presentó el 11 de mayo de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia antedicha que desestimó el recurso 852/2015, relativo a liquidación provisional por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del ejercicio 2006.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas:

2.1. Los artículos 66.a) y 67.1 de la Ley General Tributaria (LGT), porque, a su juicio, el dies a quo del inicio del cómputo de la prescripción es en el caso enjuiciado el 1º de julio de 2007, no el 1º de julio de 2009, ya que es aquel el día en el que finalizó el plazo reglamentario para la presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2006, en que se aplicó la exención por reinversión y se comprometió a cumplir la condición. Por el contrario, la sentencia impugnada, en clara infracción de tales preceptos, entiende que ese día de inicio es el 1 de julio de 2009, fecha en que finalizó el periodo para presentar las autoliquidaciones correspondientes al IRPF de 2008 y la complementaria del ejercicio 2006, presumiendo sin ninguna base que el contribuyente había incumplido su obligación de invertir, cuando ya nada le obligaba a su probanza por haber ganado la prescripción.

3. La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de mayo de 2017, habiendo comparecido la recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. También se ha personado dentro de plazo de 30 días la Administración General del Estado.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación en auto de 13 de septiembre de 2017, que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 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 [...]"

2. La procuradora mencionada, representando a la Sra. Olga, interpuso recurso de casación mediante escrito de 13 de noviembre de 2017, que observa los requisitos legales, en el que 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. *Oposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 15 de enero de 2018, en el que se pretende se dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida, por ser ajustada a Derecho.

Quinto. *Vista pública y deliberación.*

Esta Sala no ha considerado necesaria la celebración de vista pública, por lo que señaló para la deliberación de este recurso el día 24 de marzo de 2020, fecha en la que no se pudo llevar a efecto tal trámite procesal, como consecuencia de la suspensión de los plazos judiciales ordenada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 -RDAE-.

Por tal razón, se pospuso la celebración de tales actos procesales hasta el día 12 de mayo de 2020, en que este Tribunal pudo al fin contar con los medios telemáticos suficientes al efecto para la deliberación, fecha en la que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia impugnada ha interpretado el ordenamiento jurídico de forma acertada, al ratificar la validez de los actos administrativos de liquidación -del IRPF- y revisión, en relación con la prescripción de la facultad de determinar la deuda tributaria mediante liquidación en el supuesto concreto de exenciones como la aquí controvertida, por reinversión en vivienda habitual, cuya eficacia está sujeta al cumplimiento de una conditio legis de reinversión en un plazo determinado, aquí el de dos años.

Segundo. *Hechos relevantes para la resolución del recurso y razonamientos jurídicos que le son aplicables.*

a) Hechos de los que parte el recurso, acepta la sentencia y se complementan con los que refleja la resolución del TEAR:

1) El 2 de julio de 2007, la Sra. Olga efectuó la declaración en plazo voluntario de IRPF del ejercicio 2006, declarando exenta una ganancia por venta de la vivienda habitual, con compromiso de reinversión en la adquisición de otra vivienda habitual dentro de los dos años siguientes.

2) El 18 de agosto de 2011, se notifica a la contribuyente un requerimiento de petición de documentación, relativo al ejercicio 2006, que no fue respondido porque, según aquélla, en tal fecha ya había finalizado el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria por IRPF del ejercicio de 2006 (cuatro años, finalizados el 3 de julio de 2011). Siguiendo este razonamiento, nada debía justificar la comprobación relativa a dicho ejercicio, mediante el requerimiento indicado, porque la Administración ya había perdido, por prescripción extintiva, la posibilidad de liquidación.

3) El 27 de enero de 2012, se practicó liquidación provisional de IRPF correctora de la autoliquidación del ejercicio 2006, en que se incorporaba a la base imponible la ganancia declarada exenta, por incumplimiento del plazo legal de dos años que impone la ley para reinvertir su importe.

b) Consideraciones jurídicas derivadas de tales hechos:

1) La sentencia de instancia interpreta los artículos 36 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo -TRLIRF- y 38 del Reglamento, aplicables al caso, de la siguiente manera:

"[...] SEGUNDO.- El art. 36 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, dispone que podrán gozar de exención 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 se establezcan reglamentariamente. Por su parte, el artículo 39 del Reglamento que desarrolla la Ley, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, recoge en el último párrafo de su número 1 que para la calificación de la vivienda como habitual se estará a lo dispuesto en el artículo 53 .1 de este Reglamento. Conforme a este precepto, con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años [...].

[...] El citado artículo 39 del Reglamento IRPF regula las condiciones en las que debe producirse la reinversión en el caso de que la venta de la primera vivienda se produzca con posterioridad a la adquisición de la segunda:

"Exención por reinversión en vivienda habitual.

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 [...].

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.

Resulta claro que las cantidades obtenidas en la enajenación de la primera vivienda habitual deben destinarse a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual en el plazo de dos años, contados desde la fecha de enajenación de la primera .

TERCERO.

Sentado lo anterior debemos examinar si se produjo la prescripción del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria por el trascurso del plazo de cuatro años previsto en el art. 66 LGT en el caso que nos ocupa.

Es cuestión no discutida entre las partes que la venta de la vivienda habitual de la actora se produjo en el año 2006, y según consta en el expediente administrativo, y recoge la liquidación provisional de la AEAT, no se acreditó por la actora, a pesar de estar obligada a ello, según las reglas de la carga de la prueba que establece el art. 105 LGT, la reinversión en una nueva vivienda habitual del importe de 181.518,47 euros, producto de la venta de la primera vivienda y que se comprometía a reinvertir en los dos años siguientes a la venta, en la casilla 453, de su autoliquidación de IRPF de 2006.

Es claro que si el plazo que el art. 39 del RIRPF determina para la reinversión en una nueva vivienda habitual es de dos años, ese plazo finalizaba en el ejercicio 2008, con lo que, según lo establecido en el art. 67 a) LGT, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de cuatro años para regularizar la situación del actora, que a juicio de la AEAT, no había materializado la reinversión en los dos años siguientes a la venta de la primera vivienda habitual, debía contarse partir del 1 de julio de 2009, fecha en que había finalizado el periodo voluntario de pago para presentar las autoliquidaciones por IRPF del ejercicio 2008, y la declaración complementaria de la autoliquidación de IRPF del ejercicio 2006, que determina el art. 39.4 RIRPF, al no haberse materializado la reinversión en la nueva vivienda habitual en los dos años siguientes a la venta de la primera vivienda.

La notificación de la propuesta de liquidación se produjo, según consta en el expediente administrativo, el 16 de diciembre de 2011, cuando aún no había prescrito el plazo de cuatro años para liquidar la deuda tributaria, que finalizaba el 1 de julio de 2013, y esa notificación tuvo la virtualidad de interrumpir el plazo de prescripción, según lo previsto en el art. 68 LGT al suponer el inicio del procedimiento de gestión que finalizó con la liquidación impugnada [...].

2) Por su parte, el auto de admisión (FJ. 2º, punto 5, indica) entre sus razonamientos lo que se transcribe ad pedem litterae:

"[...] 5. Sobre esta precisa cuestión no existe jurisprudencia de esta Sala, concurriendo el interés casacional objetivo que presume el artículo 88.3.a) LJCA . No obstante, este Tribunal ha resuelto situaciones asimilables, para la "reserva de inversiones en Canarias" en el IRPF y en el impuesto sobre sociedades, en sentencias de 16 de marzo de 2015 (recurso de casación para la unificación de doctrina 2598/2013; ES:TS:2015:1037) y 30 de marzo de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina 352/2016; ES:TS:2017:1233)".

3) La primera sentencia de las dos mencionadas resuelve la cuestión de la prescripción extintiva, en relación con el Impuesto sobre sociedades y, dentro de éste, con la RIC -reserva de inversiones en Canarias-, con este razonamiento, que descansa en el principio de la actio nata: (los subrayados son de esta sentencia, no de la que se reproduce en parte)

"[...] En efecto, la RIC constituye un específico beneficio fiscal que se estructura temporalmente en distintas fases, en cada una de las cuales el sujeto pasivo que aspira a acogerse al mismo ha de cumplir con ciertas cargas y condiciones. Tiene que dotar la reserva en un ejercicio (artículo 27, apartados 1 y 2), dotación que debe materializar en determinadas inversiones, realizándolas en el plazo de tres años desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al periodo en que practicó la dotación (artículo 27.4). Ha de mantener la inversión durante otros cinco años, a cuyo efecto la reserva deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes en que se materializó tengan que permanecer en la empresa (artículo 27, apartado 5, en relación con el 3). La inobservancia de cualesquiera de las anteriores obligaciones, en particular, la disposición de la reserva con anterioridad al plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes de las previstas en la norma, dará lugar a la integración en la base imponible del ejercicio en que se diera el incumplimiento de las cantidades que en su día justificaron la reducción de la misma (artículo 27.8), reducción que tiene lugar en el ejercicio de la dotación (artículo 27, apartados 1 y 2).

Esta estructura de la RIC supone que el beneficio, que se refleja en la reducción de la base imponible del ejercicio en que se practica la dotación, no se consolida hasta que se cumplan todos los requisitos a que queda supeditada su operatividad: la materialización de la inversión en el plazo de tres años desde la dotación y en bienes aptos para ello conforme a lo dispuesto en el artículo 27.4, así como el posterior mantenimiento de la inversión durante cinco años, en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del mismo precepto. En otras palabras, la ventaja fiscal que se reconoce al sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades está sometida a los indicados requisitos, como conditio sine qua non. Por ello, si se incumple alguno de ellos, el legislador ha querido que en el ejercicio que se constate la inobservancia se incremente la base imponible en la suma en que fue reducida en el periodo impositivo en que indebidamente se aplicó la dotación, habida cuenta del posterior desarrollo de los acontecimientos.

Ya hemos dicho [sentencia de 10 de diciembre de 2012 (casación 793/11, FJ 3º), recordando la de 28 de junio de 2012 (casación 2037/10, FJ 3º), en la que nos remitimos a lo dicho en la de 7 de julio de 2011 (casación para la unificación de doctrina 235/07, FJ 4º)] que del artículo 27 de la Ley 19/1994 se desprende que, para la consolidación del beneficio fiscal, resulta necesario que el sujeto pasivo cumpla los requisitos de constitución de la reserva mediante dotación, mantenimiento y materialización de la misma y permanencia de la inversión, además de figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado.

Así las cosas y tratándose de la liquidación de ejercicios en los que se ha aplicado la RIC, el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria debe iniciarse el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación (artículo 67.1, segundo párrafo de la misma Ley) del impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se cumple el quinto año para el mantenimiento de la inversión realizada dentro de los tres años siguientes a aquel en el que se practicó la dotación, pues sólo en dicho momento se consolida definitivamente el beneficio fiscal en cuestión.

Carece de toda lógica que se puede consolidar por prescripción la RIC dotada cuando la inversión ni siquiera se materializó y que no quepa hacerlo cuando sí lo fue, expirando el plazo de materialización al mismo tiempo en ambos casos, con el argumento de que en el segundo supuesto la inversión materializada no ha sido mantenida después durante el tiempo legalmente exigido. A este inaceptable resultado exegético conduce, precisamente, la doctrina sentada por la sentencia recurrida, en la que partiendo de la ficción de la "estanciedad" de las dos fases temporales que cabe apreciar para el mantenimiento del beneficio fiscal, cuando examina la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos legalmente previstos a tal efecto, se acepta, por efecto de la prescripción, no sólo que la RIC dotada se materializó en plazo, aun cuando no se hizo, sino que además se mantuvo la inversión durante cinco años, a sabiendas de que ni siquiera existió.

Lleva pues toda la razón la Audiencia Nacional, a la que se remite la sentencia de contraste, cuando afirma que hasta el transcurso de los mencionados plazos (aun cuando aluda solamente al de tres años) no puede determinarse si es procedente o no el beneficio.

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 (véase el artículo 27.8).

Con el alcance expresado se ha de abordar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto sobre sociedades en relación con la investigación del cumplimiento por los beneficiarios de la RIC de las distintas obligaciones y condiciones a que el artículo 27 de la Ley 19/1994 somete este beneficio fiscal [...].

Lo único que habría que dilucidar, a la vista de tan clara doctrina jurisprudencial, luego repetida en la otra sentencia también mencionada, es si la estructura y régimen legal del Impuesto sobre sociedades a que se refiere es distinta de la del IRPF que ahora nos ocupa, puesto que la técnica para devolver el beneficio obtenido una vez incumplida la condición es, según el precepto indicado del reglamento, el artículo 39 RIRPF, en el sentido de que -art. 39.3- el incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente, pero el modo de proceder es que el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención -2006- "...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 periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento".

Tal circunstancia de la distinción entre impuestos es secundaria y no hace variar las cosas, pues la regularización del IRPF, ejercicio 2006, se justifica porque el beneficio fiscal -exención por reinversión- no se habría consumado, razón por la que es, en tanto la condición se cumple o se malogra, un derecho latente o expectante, no consumado, sujeto por tanto a condición de reinversión en dos años. Por tanto, sólo arrancaría el cómputo del plazo de prescripción desde la primera de estas fechas: la de agotamiento del plazo de dos años, una vez conocida por la Administración; o desde el día de presentación de esa declaración-liquidación de 2008, si es de fecha posterior.

Tercero. *Interpretación jurídica de las cuestiones planteadas en el auto de admisión.*

La cuestión interpretativa que la Sección de Admisión de esta Sala nos propone, encierra una duda acerca del dies a quo del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de comprobación y liquidación en los casos en que el beneficio fiscal o el derecho que la ley confiere está sometido a *condictio iuris*, como en este caso la reinversión íntegra de la ganancia declarada como exenta, en el plazo máximo de dos años, en otra vivienda habitual. Se trata de esclarecer los preceptos tal como resulta de la propuesta del auto de admisión, que nos pide lo siguiente -que ahora se transcribe-:

"[...] 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 [...]".

Pues bien, la doctrina que establecemos es que el dies a quo del plazo de prescripción comienza desde la constancia fehaciente del incumplimiento del plazo de dos años, esto es, desde la primera de estas dos fechas: o bien desde la recepción de la autoliquidación complementaria de regularización a que se refiere el art. 39.3 RIRPF, si es presentada por el contribuyente, lo que no tuvo a bien realizar la Sra. Olga; bien desde la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio de tal incumplimiento -2008-, si este día es posterior al antes señalado o en los casos en los que no se ha producido ninguna regularización -como aquí ha sucedido-, según establece igualmente el precepto reglamentario, porque la Administración, antes de agotarse el plazo de reinversión, no tiene posibilidad legal ni material de acometer la comprobación, que sería prematura, sobre si tal condición de reinversión ha sido o no cumplida, en el plazo, en el importe o en la finalidad.

Expresado con otras palabras, para imputar al ejercicio 2006 la parte de la ganancia patrimonial que estaba exenta sub condicione y que tras finalizar el plazo ya no lo está, la Administración tiene que saber que el plazo se ha incumplido, requisito necesario para comprobar la exención por reinversión.

Cuarto. *Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.*

Consecuencia naturalmente derivada de tal interpretación que hemos efectuado sobre los artículos 66.a) y 67.1 66.a) y 67.1 de la LGT es la declaración de no haber lugar al recurso de casación, toda vez que el criterio establecido por la Sala de instancia es adecuado a Derecho, ya que interpreta correctamente ambos preceptos, desde la perspectiva de la *actio nata*, y se ajusta estrictamente a nuestra doctrina, pese a que no se cita como argumento de autoridad y no se hace evidente que la Sala de Madrid la conociera.

Quinto. *Determinación de las costas procesales.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede la condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Silvia Albite Espinosa, en nombre y representación de DOÑA Olga, contra la sentencia de 22 de marzo de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el recurso nº 852/2015.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado
Ángel Aguillo Avilés José Antonio Montero Fernández
Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas
Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.