

**IRPF / Deducciones / Inversión en vivienda habitual / Ámbito de aplicación / Construcción o ampliación de la vivienda habitual / Certificado de fin de obra**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA**

Sentencia 388/2008, de 18 de junio de 2008

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15822/2008

**SUMARIO:**

**IRPF. Deducciones. Inversión en vivienda habitual. Ámbito de aplicación. Adquisición y rehabilitación. Supuestos que se asimilan a la adquisición. Construcción.** En los supuestos de construcción o ampliación de la vivienda habitual, el certificado de fin de obra no supone una presunción *iuris et de iure*, siendo posible acreditar la finalización de las obras mediante otros medios de prueba como por ejemplo pruebas del gasto de suministro eléctrico, certificado del constructor de la vivienda, pago de tasas de recogida de basura, rectificación del certificado final de obra,... para enervar el certificado final de obra.

**PRECEPTOS:**

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 55

RD 214/1999 (Rgto. IRPF), arts. 51 a 53

Ley 230/1963 (LGT), art. 114

Ley 38/1999 (Ordenación de la Edificación), art. 6.º

Código Civil, art. 1.214

Ley 1/2000 (LEC), arts. 217.

**PONENTE:**

**Doña Maria del Carmen Núñez Fiaño**

**SENTENCIA**

Ilmos. Sres. D.

JOSÉ MARÍA GÓMEZ Y DÍAZ CASTROVERDE

FERNANDO FERNÁNDEZ LEICEAGA

MARÍA DEL CARMEN NÚÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, dieciocho de junio de dos mil ocho.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15822/2008, ANTES TRAMITADO EN LA SECCIÓN TERCERA COMO PO NÚM. 8288/2006, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por D. E..., representado por la procuradora D.ª A... O... LL... dirigido por el letrado D. R... O... DE G... P..., contra ACUERDO DE 16-03-06 QUE DESESTIMA RECLAMACIÓN CONTRA OTRO DE AEAT DE TUI SOBRE LIQUIDACIÓN PROVISIONAL EN CONCEPTO IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS, EJERCICIO 1999. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. D.ª MARIA DEL CARMEN NÚÑEZ FIAÑO.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

### **Segundo.**

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

### **Tercero.**

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

### **Cuarto.**

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 14.693,15 euros.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de fecha 16 de marzo de 2006, desestimatorio de la reclamación n.º NUM000, interpuesta por el actor contra la liquidación provisional practicada el 5 de marzo de 2004 por el Administrador en Tui, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999.

### **Segundo.**

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, desestima la reclamación económico-administrativa alegando, tras recordar los términos de los artículos 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (LIRPF) y 51 a 53 del RIRPF, que no se ha probado la finalización de las obras en el período de cuatro años ya que la primera factura aportada relativa a la construcción de la vivienda es de fecha 31-03-1995 y el certificado de fin de obra indica que ésta quedó rematada el 27-9-1999, no cumpliéndose el plazo de cuatro años previsto en el artículo 52.1 del Reglamento. El demandante sostiene que el certificado final de obra no es correcto, y que aportó otras pruebas (certificado de empadronamiento, inscripción de los hijos en el colegio de Tomiño en el año 1998 e informe del Alcalde), que acreditarían que la vivienda se concluyó en el año 1998.

### **Tercero.**

Dispone el artículo 55.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, en redacción dada por la Ley 21/2002, de 27 de diciembre, «1.º Los contribuyentes podrán aplicar una deducción por inversión en su vivienda habitual con arreglo a los siguientes requisitos y circunstancias: a) Con carácter general, podrán deducirse el 10,05 por 100 de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o

rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. A estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente. La base máxima de esta deducción será de 9.015,18 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma. También podrán aplicar esta deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición que se establezcan reglamentariamente, y siempre que se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con el límite, conjuntamente con el previsto en el párrafo anterior, de 9.015,18 euros anual. b) Cuando en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se utilice financiación ajena, los porcentajes de deducción aplicables a la base de deducción a que se refiere la letra a) anterior serán en las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, los siguientes: Durante los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación, el 16,75 por 100 sobre los primeros 4.507,59 euros y el 10,05 por 100 sobre el exceso hasta 9.015,18 euros. Con posterioridad los porcentajes anteriores serán del 13,4 por 100 y del 10,05 por 100, respectivamente. 2.º Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción. Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión. 3.º Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas».

A su vez el artículo 64.1 de la citada Ley, establece que el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual será el previsto en el artículo 64.bis que dispone «1. El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 55.1 de esta Ley, será el resultado de aplicar a la base de la deducción, de acuerdo con los requisitos y circunstancias previstas en el mismo, los porcentajes que, conforme a lo dispuesto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma. 2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado los porcentajes a que se refiere el apartado anterior, serán de aplicación los siguientes:

a) Con carácter general el 4,95 por 100.

b) Cuando se utilice financiación ajena, los porcentajes incrementados a que se refiere el artículo 55.1.1.º b) de esta Ley, serán del 8,25 por 100 y 6,6 por 100, respectivamente».

Además, el Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, dispone en el artículo 52.1 que «Se asimilan a la adquisición de vivienda la construcción o ampliación de la misma, en los siguientes términos:...Construcción, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión».

Es cierto que los preceptos transcritos no establecen una preponderancia de un medio de prueba sobre otro, de modo que el certificado de fin de obra no supone una presunción *iuris et*

*de iure*, siendo posible acreditar la finalización de las obras mediante de otro medios de prueba.

Como señala la STSX Galicia de 09.05.2007: «Como tiene dicho en otras ocasiones esta Sala, la deducción por inversión en vivienda habitual exige la justificación documental adecuada, debiendo alcanzar tal acreditación a la circunstancia de la finalización de las obras en el referido plazo de cuatro años desde el inicio de la inversión, cuando se trata de construcción o ampliación de la vivienda habitual.

También se dijo que el certificado final de la dirección de la obra, suscrito tanto por el Arquitecto como por el Aparejador, visado por el Colegio Oficial de Arquitectos, en el que se expresa que la edificación fuera terminada y entregada a la propiedad en correctas condiciones para dedicarla a vivienda, constituye el documento idóneo y fehaciente para acreditar tal extremo, ello de conformidad con el artículo 6.º 2 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, en relación con el Decreto 462/1971, de 11 de marzo, por el que se aprueban normas de redacción de proyectos y dirección de obras de edificación, pero no el único o exclusivo, no debiendo desmerecer en tal sentido (probatorio) la certificación particular no visada emitida por el arquitecto técnico dando cuenta de la fecha de terminación de las obras, si va acompañado de otros soportes probatorios, cuya valoración conjunta permita inferir el cumplimiento de aquel plazo legal, que es lo que se trata de acreditar, con lo que la aludida certificación visada es un medio de prueba, pero no el único».

Aclara la STSX Castilla-León de 13.10.2006: «Como recuerda la sentencia del TSJ de Galicia de 13 de octubre de 2005 (recurso 8851/02) la jurisprudencia tiene señalado que en materia de carga de la prueba le corresponde a la Administración tributaria la prueba de los elementos del hecho imponible en lo que para ella tiene de positivo, -base y valoración económica-, mientras que al sujeto pasivo le cumpliría, en general, acreditar aquellas circunstancias que aminoran o eliminan la carga tributaria, lo que no obstante siempre viene a quedar relativizado por la interpretación jurisprudencial del artículo 114 de la anterior Ley General Tributaria, que requiere no una prueba absoluta sino solo la de «los hechos normalmente constitutivos» de su derecho (STS de 23 de noviembre de 1983). En el caso a examen, estamos ante una cuestión de hecho cuya solución dependerá del resultado que arroje la prueba practicada en este proceso, cuya carga, en aplicación del artículo 114, (obligación que ante esta Jurisdicción establecía hasta su derogación el artículo 1.214 del Código Civil, y que hoy se dispone por el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000), corresponde a la parte demandante, ya que al tratarse de gastos deducibles y de deducciones de la cuota del IRPF, es este quien saldrá beneficiado con su apreciación».

Estamos, por tanto, ante un problema de apreciación da prueba; frente al certificado final de obra -aportado por el propio recurrente- que acreditaría (art. 6.º 2 Ley 39/1998) la terminación de las obras el 27.09.1999, se oponen las siguientes: a) informe del Alcalde de Barrio do Seijo-Tomiño; b) certificado de empadronamiento desde el 16.05.1998; y, c) certificado de escolarización de los hijos desde el curso 98-99.

Estas pruebas son insuficientes para entender que la obra concluyó antes del 27 de septiembre de 1999.

El Alcalde se limita a INFORMAR y no certifica; el certificado de escolarización acredita que los hijos del recurrente estudiaron en Tomiño el curso 98-99, pero no su lugar de residencia durante el curso, y el único elemento de cierta consistencia sería el certificado de empadronamiento. Sin embargo, estamos ante un documento insuficiente para enervar el certificado final de obra: sería exigible algo más, como se apuntaba en la sentencia recaída en el recurso n.º 8287-06, por ejemplo, pruebas del gasto de suministro eléctrico; b) certificado del constructor de la vivienda, c) pago de tasas de recogida de basura; d) rectificación del certificado final de obra ..., que acreditaran la terminación y correlativo uso de la vivienda. Ante esta prueba insuficiente es obligado rechazar el recurso.

#### **Cuarto.**

Al no apreciarse temeridad o mala fe, no procede efectuar pronunciamiento en orden a la imposición de las costas procesales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional.

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente aplicación,

#### **FALLAMOS**

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. E... contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de fecha 16 de marzo de 2006, desestimatorio de la reclamación n.º NUM000, interpuesta por el actor contra la liquidación provisional practicada el 5 de marzo de 2004 por el Administrador en Tui, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999. Sin imposición de costas.

Notifíquese a las partes y, en su momento, devuélvase el expediente administrativo a su procedencia, con certificación de esta resolución.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por la Ilma. Sra. Magistrada-Ponente D.ª MARIA DEL CARMEN NÚÑEZ FIAÑO al estar celebrando audiencia pública la Sección 4.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, dieciocho de junio de dos mil ocho.