

IRPF / Ganancias y pérdidas patrimoniales / Derivadas de transmisiones / Exención por reinversión / Vivienda habitual / Falta de declaración de información

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de diciembre de 2008

Vocalía 1.^a

R.G. 3277/2006

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Vivienda habitual. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La falta de inclusión en la declaración del Impuesto de la ganancia patrimonial puede ser reveladora de la intención de elegir el derecho a la exención por reinversión y, si se cumplen, obviamente la totalidad de los requisitos de esta figura, 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 por él, en particular si, cuando en el ejercicio de la venta aún no se ha realizado la reinversión, no se informa de la intención de reinvertir en el plazo legalmente disponible para ello.

PRECEPTOS:

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 36

RD 214/1999 (Rgto. IRPF), art. 39

Ley 58/2003 (LGT), art. 119

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 21 y 110

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, visto el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en la calle C/ Infanta Mercedes, n.º ... Madrid, contra acuerdo adoptado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) en su sesión de 25 de abril de 2006, resolviendo la reclamación número 04/1067/05, interpuesta por D. -----, referente a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio de 2003.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 11 de junio de 2004, el contribuyente presentó declaración anual del concepto tributario y periodo indicados, y el 21 de abril de 2005 la Oficina gestora de la Delegación de Hacienda de Almería giró liquidación comprensiva de una cuota de 3.934,59 euros más los correspondientes intereses de demora. La emisión de dicha liquidación estaba motivada por la consideración de que se aumenta la parte especial de la base imponible declarada en el importe de las ganancias patrimoniales con período de generación superior a un año, según lo dispuesto en los artículos 6.º 2.d., 31 a 39 de la Ley 40/1998 ya que, de la documentación aportada por el contribuyente, no consta haber declarado la ganancia patrimonial por la venta de la vivienda, ni optó por la exención por reinversión de vivienda habitual, condiciones necesarias para excluir de gravamen la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual y considerar la exención por reinversión.

Contra dicha liquidación se interpone Recurso de Reposición en fecha 21 de julio de 2005 siendo desestimado en su totalidad en fecha 16 de agosto de 2005.

Segundo.

El interesado interpuso reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, alegando en defensa de su derecho que, la ganancia patrimonial como consecuencia de la transmisión de su vivienda habitual estaba exenta como consecuencia de haber adquirido en abril de 2004, antes de la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2003, otra vivienda en escritura pública y que iba a ser la habitual, y que por error involuntario no señaló en la casilla correspondiente de la declaración del Impuesto la reinversión de lo obtenido por la venta de la vivienda habitual.

Tercero.

Que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía mediante resolución de 25 de abril de 2006, estimo la reclamación interpuesta, declarando, en síntesis, que el incumplimiento de una norma formal como la contenida en el art. 39.2 del Real Decreto 214/1999, no puede provocar la pérdida de un derecho si la Administración comprueba que reúne los requisitos para ello, siendo la única consecuencia de dicho incumplimiento la exigibilidad de responsabilidades, en su caso, con la imposición de una sanción.

Cuarto.

El Director del Departamento de Gestión Tributaria interpuso con fecha 1 de agosto de 2006, el presente recurso extraordinario contra la resolución del Tribunal Regional cuya fecha de notificación es de 3 de mayo anterior, formulando las correspondientes alegaciones a la vista del mismo, siendo éstas, en resumen las siguientes: 1.º) que la normativa que regula la deducción por inversión en vivienda habitual y de la exención por reinversión, ofrece al contribuyente, en caso de cumplir con los requisitos exigidos, dos alternativas incompatibles entre sí.

- Aplicar la exención a la ganancia patrimonial en el ejercicio en que se ponga de manifiesto y, en consecuencia, no deducir la totalidad de las cantidades invertidas en la adquisición de la nueva vivienda, ya que en virtud de dispuesto en el artículo 69 del Texto Refundido de la Ley del IRPF, no 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.

- Tributar por la ganancia patrimonial en el ejercicio en que ésta se ponga de manifiesto y deducir la totalidad de las cantidades invertidas en la nueva vivienda (salvo lo que haya deducido por la vivienda anterior).

2.º) La incompatibilidad entre las alternativas existentes para el contribuyente, exige que éste deba optar por una de ellas en el ejercicio en que se ponga de manifiesto la ganancia patrimonial, declarando la existencia de dicha ganancia y si opta por ello, la exención de la misma, rellenando las casillas correspondientes en el modelo de autoliquidación.

3.º) Ante la existencia de una opción en la tributación, hay que acudir a lo establecido en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en virtud del cual: «3. 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 período reglamentario de declaración». Que por ello si el contribuyente «opta» a la exención de dicha ganancia dada su intención de reinvertir el importe total obtenido en la transmisión de la vivienda habitual en la adquisición de una nueva, debe de rellenar las casillas correspondientes en el modelo de autoliquidación y que en el supuesto objeto del presente recurso, el contribuyente incumplió la obligación de declarar la ganancia patrimonial obtenida en el ejercicio 2003 en la transmisión de su vivienda habitual, así como la reinversión producida en abril de 2004. Este incumplimiento no debe interpretarse en ningún caso como el ejercicio «presunto» de una opción por lo que procede, consecuencia, tributar por la ganancia patrimonial no declarada, y dado que ha transcurrido además el plazo establecido para presentar la declaración, resulta de aplicación lo dispuesto

en el artículo 119.3 de la 58/2003 (LGT), negando así la posibilidad de rectificar la opción realizada en la declaración presentada, ya sea de forma voluntaria o en el trascurso de procedimiento de comprobación.

4.º) Pide la unificación de criterio en el sentido de declarar que:

«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».

Quinto.

Mediante escrito de 16 de octubre de 2006 el Abogado del Estado Secretario del Tribunal Regional de Andalucía Sala de Granada comunicó al contribuyente, interesado en la reclamación ante el Tribunal Regional, su derecho a formular alegaciones y a este efecto le daba traslado de las presentadas por el Director General recurrente; que dicho contribuyente no presentó alegaciones en defensa de su derecho.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente recurso los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite.

La cuestión a resolver es, como corresponde a la naturaleza de este recurso, la fijación por el Tribunal del siguiente criterio propuesto por el Director recurrente: «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».

La redacción propuesta parece limitarse, a primera vista, a afirmar que, cuando se opta por aplicar la exención de la ganancia obtenida por la transmisión de una vivienda habitual por tener la intención de reinvertir el importe obtenido por dicha transmisión en la adquisición de otra vivienda habitual, debe cumplirse con la obligación de incorporar a la declaración del Impuesto los datos exigidos, para dicha opción, por la normativa legal y reglamentaria de la que resultan los modelos de declaración.

Se estaría solicitando, en definitiva, que se sienta como criterio que en la aplicación de la figura del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas descrita deben cumplirse los requisitos formales exigidos por la normativa del impuesto. A juicio de ese Tribunal Central, este criterio no parece necesitar unificación, por limitarse a afirmar algo obvio -que las obligaciones formales deben cumplirse- y porque la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional contra la que se formula el recurso no lo ha negado, por lo que, de ser así entendido el recurso, podría plantarse su inadmisibilidad.

No obstante, teniendo en cuenta los argumentos en los que el Director recurrente basa su recurso y el contenido de la Resolución del TEAR origen del mismo, puede darse un sentido al texto propuesto por el Director recurrente que sí forma parte de la materia propia de recurso interpuesto, al afrontar una clara discrepancia entre la Resolución recurrida y otras de otros

tribunales regionales, que no se centra en si hay obligación de incorporar a la declaración los datos exigidos por el modelo de declaración, sino en la consecuencia que debe tener la falta de incorporación de los citados datos, esto es, si supondría tan solo el incumplimiento de un requisito formal que, sin perjuicio de la sanción que proceda, no puede provocar la pérdida de un derecho, la exención por reinversión, si se reúnen los requisitos sustanciales para su ejercicio, como concluyó el TEAR en la Resolución recurrida, o si, como parece deducirse del criterio propuesto por el Director General recurrente, impide la aplicación de la exención de la ganancia patrimonial de referencia al no considerarse realizada adecuadamente la opción por ella. Así entendida la pretensión del recurso, pasa a ser analizada y resuelta.

Segundo.

La normativa vigente en el ejercicio 2003 que regulaba la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual como consecuencia de a reinversión del importe obtenido en la adquisición de una nueva vivienda habitual, se encuentra en la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concretamente en su artículo 36, y en el artículo 39 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

En el precepto citado de la Ley, el artículo 36.1, se dispone lo siguiente: «Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual, y de elementos afectos a actividades económicas.

1. 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 artículo 39 del Reglamento del Impuesto, establece: «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 art. 52.5 de este Reglamento.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el art. 51 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».

Asimismo, 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 período 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, por lo que, al ser de aplicación el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, no podrá rectificarse el ejercicio de la opción una vez acabado el período de declaración. De ello resultaría la pérdida de la posibilidad de optar por aplicar la citada exención por reinversión.

Tercero.

Como ya adelantamos, 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 precepto se refiere a «las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, (...) con la presentación de una declaración (...)», por lo que es aplicable al caso al que nos venimos refiriendo, ya que la legislación del IRPF configura, tal y como el recurrente expone, dos tratamientos fiscales alternativos para la ganancia obtenida por la enajenación de la vivienda habitual cuando el importe de la enajenación se reinvierte en la adquisición de otra vivienda habitual, entre los que el contribuyente debe optar por uno: la exención por reinversión o que sea base de cálculo de la deducción por adquisición de vivienda habitual. Esta elección

deberá realizarse en la declaración anual del impuesto, como resulta de la mecánica general del impuesto y al no contemplarse ningún otro mecanismo específico.

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, 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.

Cuarto.

Pese a la inexistencia de una regulación de alcance general, sí 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, que haga posible el conocimiento de su existencia por los terceros a quienes pueda afectar, de manera que la forma en la que se ejercite no es intrascendente.

No obstante, la citada ausencia de una regulación de alcance general obliga a acudir a la regulación específica de cada concreta opción, y al contexto en el que se debe ejercer, para concretar cuál es, en su caso, la formalidad exigida por la norma para exteriorizar la opción elegida y la trascendencia que en cada caso tenga la utilización –o no- de ella.

Las soluciones no son unívocas. 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, cuya efectividad se condiciona a la constancia documental de la adopción del acuerdo social que decide su aplicación, como indica la Resolución de este Tribunal Central de 20-11-2008 (RG 3789) que indicó que «En definitiva, siendo requisito necesario para la aplicación del régimen especial de diferimiento la adopción del acuerdo social que opte por el mismo con carácter previo o simultáneo a la escritura que documente la aportación en especie realizada, y no existiendo constancia documental alguna en el presente caso de tal acuerdo (tampoco posterior a la escritura), lo que se ratifica por las alegaciones hechas al acta incoada como consta en los antecedentes de hecho, no cabe aplicar tal régimen especial (...)» De otra parte, este TEAC, en resoluciones de 22-11-07 (RG 1330/06 y 1332/06) y de 26-6-08 (RG 4276/05) ha manifestado: «A este respecto comparte este Tribunal el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Madrid expuesto en Sentencia 687/2004, de 16 de julio de 2005, en relación con esta cuestión señalando que “... no puede dejarse al arbitrio del sujeto pasivo la opción por el régimen aludido sin límite temporal ya que ello va en contra del principio de seguridad jurídica. Lo lógico y coherente es pensar que la opción por el tan citado régimen, debería ser anterior o simultánea al otorgamiento de la escritura pública”».

En este caso, debe señalarse que la relevancia dada a este requisito formal se apoya en lo dispuesto por la Ley aplicable, el artículo 110.1 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, que ya en su redacción originaria, la que era aplicable en el caso al que se refiere la citada Resolución, decía que «el régimen establecido en el presente Capítulo se aplicará en los casos en que así lo decida el sujeto pasivo,» (mientras que en la redacción posterior, vigente desde 2001, se explicita con detalle cuáles de las sociedades participantes en el proceso de reestructuración empresarial deben explicitar la opción y los documentos en los que esta debe contar).

Asimismo, debe matizarse que el requisito formal del ejercicio de la opción que se considera sustancial por las citadas resoluciones el TEAC es la constancia documental de la decisión adoptada por los órganos sociales de las sociedades, no la posterior comunicación a la Hacienda Pública, aunque esta también se menciona expresamente por la Ley: «La opción por el mismo deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura», a la que, compartiendo la doctrina de la Dirección General de Tributos, (Consultas n.º 1224/1999 y, esta vinculante, V0087/1999 y) considera como una mera «(...) obligación formal de la entidad y no como una carga o requisito para la aplicación del régimen, por lo que la presentación de la comunicación con posterioridad a la inscripción de la escritura no invalida ni condiciona la eficacia de la opción manifestada por el sujeto pasivo, ni impide la aplicación del régimen fiscal especial». Criterio éste que ha compartido este Tribunal en resoluciones como la de 2-2-07 (RG 429/05).

- 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, que hace visible el compromiso inversor asumido, y que debe estar realizada con todos los requisitos exigidos por la normativa mercantil antes de la aplicación de la reducción en la base imponible que proporciona, como reiteradamente afirma este Tribunal Central en Resoluciones como, entre otras, la de 2-3-2006 (RG 7031/03) o la de 27-9-2007 (RG 1594/06). Esta interpretación se apoya en la claridad de la norma legal aplicable, el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que establece que «2. La reducción a que se refiere el apartado anterior se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias...

3. La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa».

- Lo mismo puede decirse de la dotación al factor agotamiento, cuya deducibilidad exige que conste en el libro de actas la voluntad de la Junta General de efectuar tal dotación, como indica esta Tribunal Central en la Resolución de 20-11-2008 (RG 3789/07):

«Lejos de constituir un requisito meramente formal como alega la recurrente, la dotación a reservas del factor agotamiento es un requisito esencial. Y el destino a reservas del factor agotamiento es algo que requiere acuerdo de la Junta General de Accionistas, a quien compete la aprobación de las cuentas anuales. Así se declaró por el Tribunal Supremo en Sentencia de 5-7-2005.

En el mismo sentido este TEAC, en resolución de 23-10-08 (RG 4037/08), ha declarado la necesidad de que conste en el Libro de Actas el acuerdo de la Junta General de Accionistas de realizar la dotación a reservas del factor agotamiento para que tal dotación sea deducible a efectos del impuesto.

No habiéndose decidido en su momento por la Junta General la dotación a reservas del factor agotamiento, resulta imposible hacerlo años después cuando la Inspección actuó, por lo que debe rechazarse la pretensión de la recurrente en este punto».

- 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 y a que la primera página del modelo señala con claridad la casilla para consignar la opción, se ha suavizado el rigor formal reconociendo la posibilidad de que, tras un análisis conjunto de la declaración y de las circunstancias concurrentes, pueda haber existido un error de hecho al confeccionarla. Así lo reconoce la STSJ de Cataluña de 7-6-2000 (Recurso 1447/96).

- 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.

En dichas sentencias, el alto Tribunal se opone a la interpretación literalista de la norma efectuada por la Administración, y manifiesta que: «Es reiterada la doctrina de este Tribunal de que los requisitos formales y procedimentales no deben ser un obstáculo si el resultado obtenido, como ocurre en el supuesto enjuiciado, es correcto no produce indefensión; y ello teniendo en cuenta que el régimen de estimación objetiva del IRPF es voluntario para el sujeto pasivo (art. 49 de la LGT) y, por lo tanto, que la voluntad manifestada por éste de tributar por el régimen de estimación directa en el IRPF debe primar “sobre cualquier otra consideración de tipo formal o procedimental”, entendiéndose que no es obstáculo a tal conclusión la circunstancia de que el recurrente no haya renunciado expresamente al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos y al régimen simplificado dentro del plazo establecido por la Orden de 29-11-94, y ello porque la renuncia debe producir plenamente sus efectos, sin perjuicio de las consecuencias que pudieran derivarse en el ámbito del Derecho sancionador tributario, pues no puede olvidarse, a la hora de interpretar el art. 20 del Reglamento del IRPF de 1991 y el art. 7.º de la Orden de 29 de noviembre de 1994, que la voluntariedad forma parte de la esencia de este régimen de determinación indiciaria de la base imponible; por ello, no tiene ningún sentido, y, además, es incompatible con el fundamento de este régimen en el IRPF, que se impida a un sujeto pasivo que, por el mero incumplimiento de un plazo, determine su rendimiento real mediante el régimen de estimación directa.

Esta conclusión se refuerza en un sistema como el vigente en que la opción por este régimen voluntario de estimación objetiva es pasiva y no activa, lo que implica, a efectos prácticos, que se entienda que un contribuyente ha optado «voluntariamente» por la determinación por signos, índices o módulos del IRPF si no ha presentado la renuncia al mismo. De ahí que no parezca lógico ni adecuado con las exigencias que, con respecto a los regímenes de determinación indiciaria de la base imponible, parecen derivarse de nuestra Constitución (art. 31.3), que el simple incumplimiento de un plazo determine que un contribuyente no pueda tributar de acuerdo con su capacidad económica real, ya que con ello se estaría lesionando el mismo fundamento de este régimen de determinación de la base imponible, que es -como se ha dicho- la voluntariedad, por lo que ésta desempeña en este régimen indiciario una importante función de garantía del contribuyente, que es necesario proteger, como dispone el art. 49 de la LGT citado.

Hay que concluir, por lo tanto, que la renuncia al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en el IRPF, aunque sea de un modo tácito, no es inválida, como ha entendido la sentencia recurrida de....»

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de julio de 1997, en asunto referente al IVA y a la deducción por el régimen transitorio, declaró que, la pérdida del derecho a la deducción, como sanción inherente a la no presentación o presentación fuera del plazo establecido, debe estar regulada concreta y expresamente por Ley, pues se trataría de una sanción encubierta, siendo rechazable que por vía reglamentaria pueda sancionarse el incumplimiento de obligaciones formales meramente informativas con la pérdida de un derecho,

- Otra manifestación que podríamos calificar de «tácita» de una opción se aprecia al considerar elegida la imputación temporal en la fecha de devengo -y no según cobro a plazos- de la totalidad de una plusvalía por sociedades que primero aplicaron el diferimiento por reinversión del artículo 21 de la Ley 43/1995 (lo que presupone imputar, tácitamente, en la fecha de devengo toda la plusvalía para, inmediatamente después según la mecánica liquidatoria, diferir con el compromiso de reinvertir) y que después, al no poder reinvertir, pretendieron aplicar la imputación temporal propia de los cobros a plazos, que fue rechazada por la previa (y tácita) opción por el devengo.

Así lo entendió la Dirección General de Tributos, en contestación de 22/07/2002 a la Consulta N.º 1110-02, negando la aplicación del criterio de caja ligado a las operaciones a plazos «(...) porque la aplicación inicial del diferimiento por reinversión del artículo 21 de la LIS presupone que el contribuyente escogió la imputación temporal de la plusvalía generada por la enajenación realizada en el mismo ejercicio en que ésta se devenga, con independencia del momento del cobro del precio de enajenación». Y ha sido mantenido por este Tribunal Central en Resoluciones de de 9 de febrero de 2000. (RG 09654-1996), o de 28-4-2006, (R.G.820-2004).

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 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 su parte, el modelo de declaración, aprobado para el ejercicio 2003, por la Orden del Ministerio de Hacienda 588/2004, de 4 de marzo, contempla en el apartado G3 del modelo 100 una casilla, la 829, para la parte de la ganancia patrimonial que esté exenta por reinversión, y un apartado G4, al final de la página 8 del modelo, donde se pide la siguiente información:

G4 Exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en 2003 por la transmisión de la vivienda habitual	
Importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual que es susceptible de reinversión a efectos de la exención (véase la G3a)	829
Ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual	831
Importe reinvertido hasta el 31-12-2003 en la adquisición de una nueva vivienda habitual	832
Importe que el contribuyente se compromete a reinvertir en los dos años siguientes a la transmisión en la adquisición de una nueva vivienda habitual	833
Ganancia patrimonial exenta por reinversión	834

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». Esta consecuencia, la falta de efectos de la opción por la exención por

reversión, parece que podría referirse también a la falta de mención de la información pedida en la segunda frase del párrafo primero del apartado 2 del mismo artículo (la advertencia de la intención de reinvertir en los ejercicios siguientes), si consideramos la cumplimentación de este apartado del modelo de declaración como una de las «condiciones» de aplicación de la opción por la exención por reversión.

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 reversión futura y a incumplimientos posteriores a la declaración del ejercicio en el que se obtuvo la ganancia: «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».

Incluso lo ha entendido así el «Manual Práctico» para la declaración del ejercicio 2003 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas editado por la Agencia Tributaria, cuya página 297 parafrasea este precepto bajo la rúbrica «incumplimiento de las condiciones de la reversión», mencionando incumplimientos de plazo de reversión y de importe reinvertido, sin dar a entender siquiera que se incluyen también el incumplimiento de algún requisito formal. 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 reversión, no teniendo, por tanto, que declararse las demás.

La regla general es, por tanto, que las rentas exentas no se tienen que declarar. El propio «Manual Práctico» para la declaración del ejercicio 2003 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas editado por la Agencia Tributaria, lo indica en su página 10, al decir que «Según la normativa del LR.P.F., están exentas del impuesto y no tienen que declararse ni computarse a efectos de la obligación de declarar las siguientes rentas (...)», pasado a enumerar más de una treintena de rentas exentas.

La exención que nos ocupa se debe declarar, por tanto, de modo excepcional, como resulta de la parte final de la página 8 del modelo 100, no contribuyendo el «Manual Práctico» a aclarar esta cuestión, ya que, tras la enumeración citada en el párrafo anterior, en la página 16 añade otro epígrafe en el que bajo la rúbrica «Tampoco existe obligación de declarar las rentas no sometidas al IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS» incluye «i) Las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en los términos establecidos reglamentariamente».

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).

La situación de hecho sobre la que se aplica la exención por reversión no está ligada a estructuras formales que deban mantenerse, como ocurre con la RIC, que se basa en una determinada aplicación del beneficio del ejercicio, lo que hace sustancial la contabilización.

Tampoco la trascendencia de la opción, que se limita a elegir una rebaja fiscal entre dos posible, parece demandar solemnidades formales que aseguren una meditada elección.

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.

A esta conclusión se llega, básicamente, por dos razones. Por un lado, porque la normativa del impuesto no otorga, a diferencia de otros casos que se han citado, esa condición sustancial a los citados requisitos formales que, como se ha visto, se exigen de forma muy poco clara y precisa, de modo que no tienen traducción concreta más que en la Orden ministerial que aprueba el modelo de declaración y que, como se indicó, le han pasado desapercibidos incluso al «Manual Práctico» editado para 2003 por la AEAT que citó esta ganancia patrimonial exenta entre las rentas que no debían declararse.

Por otro lado porque no se aprecian razones ligadas al sustrato de las operaciones a las que se aplica la exención que exijan rigor formal, también a diferencia de los casos en los que sí estábamos ante formas sustanciales.

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 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.

POR LO EXPUESTO

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por EL DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, contra acuerdo adoptado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) en su sesión de 25 de abril de 2006,

ACUERDA:

Desestimarlo.