



Roj: **STS 994/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:994**

Id Cendoj: **28079130022020100171**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/05/2020**

Nº de Recurso: **3940/2017**

Nº de Resolución: **487/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 5499/2017,**  
**ATS 12311/2017,**  
**STS 994/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 487/2020**

Fecha de sentencia: 19/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3940/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/04/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 3940/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 487/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés  
D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara  
D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación que con el número 3940/2017 ante la misma pende de resolución, interpuesto por don Pedro Antonio, representado por la procuradora Doña María Luisa Maestre Gómez, contra la sentencia de 24 de mayo de 2017 de la Sección 5<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1145/2015).

Siendo parte recurrida, Administración General del Estado representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

### " FALLAMOS:

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo número 1145/2015 interpuesto por D. Pedro Antonio representad(o) por la Procuradora Sra. Maestre Gómez contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 22 de julio y 25 de septiembre de 2015 en las reclamaciones económico-administrativas números (...), relativas a las liquidaciones provisionales por el concepto de IRPF, ejercicio 2005 y 2007, respectivamente, que, por hallarse ajustadas a Derecho confirmamos, con imposición de las costas procesales causadas a la recurrente hasta la cantidad máxima indicada".

**SEGUNDO.-** Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de don Pedro Antonio se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

**TERCERO.-** Recibidas las actuaciones, el auto de 6 de noviembre de 2017 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "*fundamentos de derecho*" de la actual sentencia.

**CUARTO.-** La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba así:

### " SUPLICO:

Tenga por presentado este escrito, en tiempo y forma, por interpuesto recurso de Casación (...) y (...), dicte sentencia por la que se anule totalmente la que es objeto de impugnación y declare disconforme a Derecho la resolución de la que trae causa, así como los actos de liquidación inicialmente impugnados, por infracción de los artículos 133, 134 y 135 de la LGT".

**QUINTO.-** La Abogacía del Estado, actuando en representación y defensa de la Administración General del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, finalizó su escrito de esta manera:

"[...] dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

Subsidiariamente, para el caso de estimar el recurso, declare que la improcedencia del procedimiento de verificación de datos determina la anulación de la liquidaciones pero no la nulidad radical o de pleno derecho de las mismas".

**SEXTO.-** Se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 21 de abril de 2020; que concluyó con el resultado que ahora se expresa.



Habiéndose realizado la deliberación por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección en la fecha posterior en la que ha sido posible, como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID19.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Hechos y actos administrativos litigiosos; proceso de instancia; e indicación de quien es aquí la parte recurrente en la actual casación.*

A don Pedro Antonio la Administración tributaria le giró dos liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), correspondientes a los ejercicios anuales 2005 y 2006, por no aceptar la exención por reinversión en vivienda que había realizado en sus autoliquidaciones.

Planteó reclamación frente a dichas liquidaciones, que le fueron desestimadas por resoluciones de 22 de julio y 25 de septiembre de 2015 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEAR-M).

Estas últimas resoluciones fueron impugnadas mediante recurso contencioso-administrativo ante la Sala territorial de Madrid de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y dicha impugnación jurisdiccional fue desestimada por la sentencia que ahora se combate en esta casación.

Esta sentencia de instancia analizó y resolvió estas dos cuestiones:

- (i) una formal, referida a si había sido o no adecuado el procedimiento de verificación de datos que había sido seguido por la Administración tributaria; y
- (ii) otra de fondo, consistente en decidir si procedía o no reconocer el concepto de vivienda habitual en la vivienda donde había residido el recurrente durante un periodo inferior a tres años.

A una y otra cuestión la aquí recurrida sentencia de la Sala territorial de Madrid dio una respuesta contraria a la impugnación que había sido deducida por el Señor Pedro Antonio . Y desarrolló para cada una de esas cuestiones los razonamientos que más adelante se indicarán; coincidentes con los que con anterioridad había realizado el TEAR-M.

Esa misma sentencia sienta como premisas fácticas, a las que refiere el enjuiciamiento que lleva a cabo respecto de esas dos cuestiones, estas alegaciones del demandante:

- \* la adquisición el 17 de marzo de 2006 de una vivienda sita en la CALLE001 número NUM002 de Madrid;
- \* la venta de esa vivienda en 2007;
- \* haber contraído matrimonio el Sr. Pedro Antonio el 21 de enero de 2008;
- \* haber tenido el matrimonio un hijo el NUM000 de 2008; y
- \* haber comprado otra vivienda en la CALLE000 núm. NUM001 de Madrid el 4 de abril de 2008, a la que se tuvo que trasladar la familia a causa de los hechos anteriores.

El presente recurso de casación lo ha interpuesto también don Pedro Antonio .

**SEGUNDO.-** *Los razonamientos de la sentencia recurrida para justificar su fallo estimatorio (de manera coincidente a lo que con anterioridad había argumentado el TEAR-M).*

1.- Lo que se argumenta para considerar válido el procedimiento de verificación de datos seguido por la Administración tributaria es lo que continúa:

"En orden a la procedencia del procedimiento desarrollado para dictar la liquidación tributaria que, mediante requerimiento notificado el 5 de diciembre de 2012 inició un procedimiento de verificación de datos, hemos de anticipar nuestro rechazo.

Pues bien, examinando el supuesto sometido a nuestra consideración a la luz de los artículos 131 a 133 de la LGT que contienen la regulación del procedimiento de verificación de datos, no podemos sino concluir que el procedimiento seguido para practicar la regularización impugnada se halla ajustado a Derecho.

Efectivamente, el objeto de las actuaciones seguidas por la Administración se halla en la determinación de la procedencia ó no de la exención de la ganancia obtenida en la venta de la vivienda habitual por reinversión en la adquisición de una nueva vivienda habitual, habida cuenta de que la vivienda adquirida no ha constituido la residencia habitual del hoy recurrente durante el plazo de tres años en cumplimiento de la normativa vigente.

Pues bien, en el requerimiento de 22 de noviembre de 2015, en relación con su declaración anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2005, se indica que habiéndose detectado ciertas incidencias, y a efectos de su subsanación se solicita:



"-Justificante de la transmisión de inmuebles por no haber declarado variación patrimonial alguna, existiendo datos en poder de la Administración por dicho concepto.

- Según consta en su declaración de IRPF 2005, en este ejercicio obtuvo una ganancia patrimonial que declaró exenta y con compromiso de reinversión dentro de los dos años siguientes.

Con el fin de acreditar la concurrencia de los requisitos que dan derecho a excluir de gravamen dicha ganancia patrimonial, deberá aportar originales y fotocopias de la siguiente documentación:

1) Respecto del inmueble transmitido: escrituras o documentos de la concesión y cancelación de préstamo vinculado a la vivienda, así como las sucesivas ampliaciones si las hubiera, con justificación del importe del préstamo pendiente de amortizar en el momento de la venta. Igualmente, y en su caso, las deducciones practicadas en ejercicios anteriores por inversión en la vivienda habitual transmitida.

2) Respecto del inmueble adquirido: Documentos de adquisición y constitución del nuevo préstamo vinculado a la vivienda, si lo hubiese, así como justificantes de los pagos realizados con respecto al mismo hasta la fecha."

En consecuencia, esta Sala entiende que el procedimiento seguido por la Administración halla su amparo legal en el artículo 131 b) de la LGT, pues como se indica en el requerimiento por el que se inicia aquél, los datos declarados no coinciden con los que obran en poder de la Administración tributaria, de modo que ésta se ha limitado a verificar que la vivienda adquirida ha tenido la consideración de "habitual", y el cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa vigente a fin de poder obtener la exención pretendida, verificando a tal efecto las fechas de adquisición y transmisión de la vivienda, así como la concurrencia de circunstancias excepcionales que hubieran justificado la necesidad de cambio de domicilio antes del plazo requerido por la norma.

Dicha actuación se hallaría igualmente prevista en el apartado c) y d) del precepto citado, que establece:

"c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas".

En atención a lo expuesto, deben desestimarse las alegaciones del recurrente en este punto".

**2.-** Lo que se expone para no atribuir la consideración de vivienda habitual a aquella en la que no se permaneció durante un plazo mínimo de tres años es lo siguiente:

Se invoca en primer lugar lo establecido en el artículo 56 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; y en los artículos 36, 39 y 53.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 1775/2004, 30 de julio [Reglamento IRPF de 2004].

Con esa base normativa se razona después lo siguiente:

"Resulta claro que las cantidades obtenidas de la enajenación de la primera vivienda habitual deben destinarse a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual y que la permanencia en la primera vivienda debe ser de al menos tres años, siendo la carga de la prueba del cumplimiento de los requisitos legales establecidos a cargo del interesado, tal como determina con claridad el art. 105 LGT.

Debe precisarse que la admisión por parte de la Administración de los hechos alegados por el recurrente a los que se refiere en sus escritos de alegaciones no determina que la Administración deba aplicar la consecuencia jurídica pretendida, pues la Administración puede y debe calificar si el cambio de domicilio reúne los requisitos legales y reglamentarios para la procedencia de la exención y cuando la norma citada requiere que concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, es la Administración la que debe valorar si las circunstancias invocadas por los contribuyentes exigen necesariamente el cambio de domicilio. Pues aunque el precepto no da una relación cerrada, es necesario que concurren circunstancias análogas a las que enumera y debidamente justificadas, sin que en el presente caso pueda considerarse que concurren los requisitos fijados en el Reglamento citado, como ya se ha dicho.

Expuesto lo anterior, y valorando la prueba documental aportada al proceso por la parte actora, no podemos entender acreditada la concurrencia de circunstancias que necesariamente hubieran exigido un cambio de domicilio, toda vez que frente a las alegaciones del recurrente, lo cierto es que D. Pedro Antonio (...) contrae matrimonio con Dña. (...) en fecha 21 de enero de 2008, por lo que carece de nexo temporal respecto de la venta en 2007 de la vivienda sita en la CALLE001 número NUM002 (Madrid), adquirida el 17 de marzo de 2006. Por otro lado, tampoco se ha acreditado que la llegada de un nuevo miembro familiar, el día 6 de abril



de 2008, hubiera supuesto la necesidad del traslado de la familia a otra vivienda en la CALLE000 número NUM001 (Madrid), cuya compra se produce el 4 de abril de 2008.

En conclusión, ninguna de las circunstancias descritas puede entenderse que constituya una de las excepciones previstas en el art. 39 del Reglamento citado. La redacción de ese precepto no deja lugar a dudas de que la excepción al plazo legal de tres años de permanencia en la vivienda habitual transmitida impone que haya de tratarse de una circunstancia que obligue "necesariamente" al cambio de vivienda, de modo que la ausencia de toda actividad probatoria por parte de la recurrente, nos ha de llevar a la desestimación íntegra del recurso y la confirmación de la resolución recurrida".

**TERCERO.-** *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.*

La determina así la parte dispositiva del auto:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si resulta ajustado a Derecho la tramitación de un procedimiento de verificación de datos para un supuesto de exención de ganancia patrimonial por reinversión de vivienda habitual en el IRPF o, por el contrario, excedería de sus límites, exigiéndose, al menos, uno de comprobación limitada.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 131, 132 y 133 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

**CUARTO.-** El recurso de casación don Pedro Antonio .

Su tesis central viene a ser que el procedimiento de verificación de datos regulado en los artículos 131 a 134 de la Ley General Tributaria (LGT 2003) tiene un ámbito de aplicación tasado, que también marca lo que debe ser objeto de la actuación de la Administración tributaria cuando utiliza este específico procedimiento, pues el artículo 131 de dicho texto legal enumera los supuestos en los que únicamente puede ser iniciado tal procedimiento y, a través de ellos, nos viene a decir que es lo único que se puede buscar y decidir a través del mismo.

Desde esa idea principal se reprocha a la sentencia recurrida haber infringido esos preceptos reguladores y, más particularmente, el artículo 131 LGT 2003; y se efectúan unas consideraciones e invocaciones jurisprudenciales para demostrar que esa sentencia distancia incurrió en dichas infracciones.

Así, se dice que la sentencia recurrida se apoya en lo establecido en la letra b) de ese repetido artículo 131, y sobre este precepto se hacen estas dos consideraciones: (i) que se caracteriza por su automatismo, ya que tan sólo se trata de dilucidar las discrepancias existentes entre la información declarada de aquella otra de la que dispone la propia administración; y (ii) que se trata de discrepancias que afloran sin necesidad de llevar a cabo labor instructora alguna más allá de esas verificación automática (se citan las declaraciones en este sentido se contienen en la STS de 16 de septiembre de 2015, casación núm. 434/2014).

Se critica también a la sentencia de instancia que aplique las hipótesis habilitantes de las letras c) y d) de ese mismo artículo 131 por estas dos razones: (i) porque por este camino lo que hace es completar o subsanar la fundamentación del acto de liquidación impugnado, y esto ha de considerarse inapropiado porque a la resolución jurisdiccional sólo le corresponde determinar la validez del acto impugnado y de aquellos de los que trae causa; (ii) y porque el supuesto de la letra c) está referido a casos de error patente que puedan ser verificados de una manera incontrovertible, lo que equivale a que se trate de un error tan grosero como injustificable cuya constatación no exija de plegar la más mínima labor de interpretación jurídica.

Para apoyar esta última idea se cita la resolución de 5 de junio de 2016 del TEAC, y se viene a decir que el TEAC subraya que la utilización del procedimiento de verificación de datos amparado en el supuesto del apartado c) del artículo 131 tiene esta otra limitación: que la indebida aplicación de la norma que sea apreciada en la declaración del contribuyente por parte de la Administración tributaria, sea patente; esto es, palmaria, evidente, notoria y clara a la vista de la propia declaración presentada, o de los justificantes aportados junto a ella.

Y se dice que esa misma línea ha sido seguida por este Tribunal Supremo en la sentencia 145/2017, de 31 de enero (Rec 3972/2015).

Más adelante, abundando en la misma clase de razonamientos, se viene a decir que la Administración, primero, tiene que elegir cuál es el procedimiento tributario que ha de seguir en su tarea de comprobación; y, después, una vez elegido el procedimiento de verificación de datos, no puede excederse de las únicas facultades que este específico procedimiento tributario le confiere.



Finalmente, se dice que el recurso de casación núm. 696/2017, ha sido admitido en relación con una cuestión semejante a la que aquí es objeto de debate (un recurso que ya ha sido decidido por la STS de 2 de julio de 2018).

**QUINTO.-** *La oposición del Abogado del Estado al recurso de casación.*

Hace una delimitación del debate casacional afirmando que la infracción que es denunciada por la parte recurrente hay que considerar que queda circunscrita al artículo 131 de la Ley General Tributaria, pues el escrito de su recurso no argumenta sobre los otros preceptos de ese texto legal que también cita o menciona.

Desde el anterior presupuesto, se sostiene que, en los argumentos desarrollados en sus fundamentos jurídicos por la sentencia recurrida cuando aborda las dos cuestiones que enjuicia, no cabe apreciar infracción alguna del de ese artículo 131.

En lo que hace a la cuestión relativa a la documentación que le fue requerida al contribuyente, porque la sentencia recurrida vino a confirmar, acertadamente, que ese requerimiento se ajustó al supuesto contemplado en la letra d) de ese tantas veces mencionado artículo 131 LGT 2003.

Y en lo que se refiere a la cuestión de si la edificación ocupada por el recurrente merecía una consideración de vivienda habitual, se viene afirmar que podía ser resuelta a través del cauce del procedimiento de verificación de datos porque, al no ser una cuestión compleja, su decisión por la Administración y no requería la apertura de un procedimiento tributario distinto.

Con ese planteamiento se defiende, en primer lugar, que el recurso de casación debe ser desestimado.

Subsidiariamente se reclama, para el caso de una declaración de improcedencia del procedimiento de verificación de datos, que se resuelva que el grado de invalidez que debe afectar a la liquidaciones controvertidas debe ser la anulabilidad si no la nulidad radical de pleno derecho.

**SEXTO.-** *Criterio interpretativo de esta Sala sobre las notas configuradoras del procedimiento de verificación de datos en el artículo 131 de la ley General Tributaria ; y sobre la aplicación de este criterio a una actuación de regularización tributaria que pretenda practicar la Administración por considerar improcedente la exención por reinversión en vivienda habitual que el contribuyente incluyó en su autodeclaración IRPF.*

**I.-** Toda actuación de aplicación tributaria, como cualquier otro acto aplicativo del Derecho, tiene como fin, de un lado, individualizar el supuesto de hecho abstracto de la norma en unos hechos reales concretos, y que aparezcan singularizados en sus principales aspectos objetivo (temporal, espacial, económico, etc) y subjetivo; y, de otro, fijar la singular consecuencia jurídica que haya de derivarse de esos hechos reales, una consecuencia jurídica que también debe quedar concretada en todo lo referente a su contenido, objeto y sujetos.

La LGT 2003 (art. 83.1) enuncia todas las actividades administrativas que comprende la aplicación de los tributos y, entre estas, incluye las de gestión e inspección. Ambas modalidades de actividad administrativa tienen en común la finalidad de constatar la realidad económica y jurídica que constituye el substrato de los hechos imposables referibles a singulares contribuyentes; pero se diferencian la una de la otra en lo concerniente al ámbito sobre que el puede ser proyectada esa constatación y, así mismo, en lo que se refiere a los medios de comprobación o investigación que pueden ser utilizados para dicha constatación. (artículos 117, 141 y 142).

**II.-** El procedimiento de verificación de datos es uno de los procedimientos de gestión tributaria que contempla la LGT 2003 (artículo 123).

También tiene como fin la constatación de los datos económicos y jurídicos que dan soporte al hecho imponible. Pero tiene unas limitaciones en lo que se refiere a los supuestos en los que puede ser utilizado, que están tasados; y asimismo, en lo que concierne a las correcciones o subsanaciones que, en el marco de este específico procedimiento tributario, pueden ser efectuadas en los datos que el contribuyente haya incluido en su declaración o autoliquidación.

Su regulación se encuentra en los artículos 131, 132 y 133 de dicho texto legal; apareciendo las notas configuradoras de este específico procedimiento tributario en el artículo 131, que establece:

" **Artículo 131.** *Procedimiento de verificación de datos.*

La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.



- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas".

La lectura de este texto legal permite advertir que las notas configuradoras se materializan en lo que seguidamente se expone.

Que la iniciación de este específico procedimiento exige como presupuesto una declaración o autoliquidación del obligado tributario.

Y que únicamente puede tener por objeto:

- (i) la aclaración o justificación de algún dato relativo a una declaración o autoliquidación presentada por el contribuyente;
- (ii) depurar la contradicción o falta de coincidencia existente entre los datos de esa declaración o autoliquidación presentada, y aquellos otros que se hallen contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o que obren en poder de la Administración;
- (iii) corregir defectos formales o errores aritméticos existentes en la declaración o autoliquidación presentada;
- (iv) subsanar una aplicación normativa efectuada por la declaración o autoliquidación presentada que resulte indebida por derivar de un error que resulte patente según la propia declaración o autoliquidación o los justificantes que hayan sido aportados por la misma.

Pues bien, a partir de las anteriores notas configuradoras, y como una necesaria consecuencia de algunas de ellas, deben efectuarse también estas otras consideraciones que seguidamente se expresan.

La primera es que el procedimiento de verificación de datos no es cauce idóneo para comprobaciones que se refieran a hechos distintos de los que hayan sido declarados o expresados en la autoliquidación presentada por el contribuyente.

La segunda es que la rectificación de los hechos contenidos en la declaración o autoliquidación del contribuyente únicamente se puede efectuar a través de los específicos elementos de contraste que señala la letra b) del artículo 131 LGT 2003.

Lo cual descarta que el procedimiento de verificación de datos pueda ser utilizado para comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario sirviéndose de unos medios de prueba que sean diferentes a esos tasados elementos de contraste que han sido señalados; o que pueda ser iniciado para efectuar investigaciones sobre posibles hechos con relevancia tributaria del contribuyente, pero distintos de los que por él hayan sido incluidos en su declaración o autoliquidación.

Y la tercera es que tampoco es cauce idóneo este específico procedimiento tributario para efectuar calificaciones jurídicas, en contra de la tesis que haya sido preconizada por el contribuyente en su declaración o autoliquidación, cuando la Administración tributaria pretenda sustentar tales calificaciones jurídicas con argumentos o razonamientos de Derecho que sean razonablemente controvertibles y no constituyan una clara u ostensible evidencia en el panorama doctrinal o jurisprudencial.

Esta última consideración es coincidente con lo esencial de lo ya razonado por esta Sala y Sección en la STS 145/2017, de 31 de enero de 2017 (recurso 3972/2017) y en la STS 1128/2018, de 2 de julio de 2018.

**III.-** Debe añadirse esta última puntualización y declaración final, para dar debida respuesta a la cuestión de interés casacional que fue fijada por el auto de admisión del recurso de casación:

Que todo lo que ha sido expuesto sobre las notas configuradoras del procedimiento tributario de verificación de datos, y sobre las exigencias que resultan necesarias para considerar idónea la utilización de ese específico procedimiento tributario, son aplicables también a una actuación de regularización tributaria que la Administración pretenda practicar por considerar improcedente la exención, por reinversión en vivienda habitual, que el contribuyente haya incluido en su autodeclaración IRPF.

**SÉPTIMO.-** *Decisión del recurso de casación y de la pretensión deducida en el proceso de instancia.*

I.- La reseña que antes se efectuó de la sentencia recurrida permite advertir que, en lo que se refiere a sus razonamientos sobre la primera cuestión abordada, sí fue correcta la solución seguida por la Sala territorial de Madrid.



Así ha de ser considerado porque el procedimiento de verificación de datos, en virtud de lo establecido en el artículo 131.d) LGT 2003, sí es cauce idóneo para esos requerimientos de prueba que le fueron efectuados al contribuyente sobre determinados hechos por él aducidos para justificar la exención por reinversión en vivienda habitual que había incluido en su autodeclaración IRPF.

Y porque, tratándose de una exención tributaria, la carga de declarar y probar los hechos que la justifiquen incumbe, según lo establecido en el artículo 105 LGT 2003, a quien pretende hacer valer ese derecho en su autodeclaración IRPF.

**II.-** Sin embargo, no puede compartirse la solución que ha sido seguida por la sentencia recurrida de considerar procedente dilucidar, en el cauce de un procedimiento de verificación de datos, la segunda cuestión que dicha sentencia aborda.

Segunda cuestión que estaba referida, como ya se puso de manifiesto, a si el matrimonio del contribuyente, así como el nacimiento del primer hijo tenido dentro de ese matrimonio, acaecidos poco después de la venta de su anterior vivienda, podían o no constituir la salvedad o dispensa prevista en el artículo 53.1 del Reglamento L/IRPF 2004 para el plazo de tres años de residencia que es exigido para que se pueda aceptar que una edificación ha sido la vivienda habitual del contribuyente.

Este artículo 53.1 del Reglamento IRPF 2004 es citado y aplicado por la sentencia de instancia, que también señala que su contenido era éste:

"1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas".

A partir de la literalidad de este precepto reglamentario, fácilmente se advierte que, en lo que se refiere a decidir si las singulares circunstancias del recurrente constituían o no la excepción reglamentariamente prevista para el exigido plazo de tres años, no está ante una cuestión que se pueda resolver mediante una aplicación automática o mecánica del texto gramatical de dicho precepto. Pues en él se hace referencia a la "celebración de matrimonio", pero no se detallan o incluyen exigencias en lo relativo a la fecha de dicha celebración.

Todo lo cual conlleva a tener que aceptarse que, en lo que hace a decidir la aplicabilidad de la salvedad a la que estamos haciendo referencia, esa decisión exige necesariamente llevar a cabo una tarea hermenéutica de dicha norma reglamentaria en la que razonablemente se pueden aceptar distintas alternativas de interpretación.

Esto determina, en consecuencia, que la diferente solución que fue seguida por el contribuyente no pueda ser considerada constitutiva esa indebida aplicación normativa, pero inexcusablemente "patente", a la que queda circunscrito el supuesto de utilización del procedimiento de verificación de datos en la letra d) del artículo 131 de la Ley General Tributaria de 2003.

**III.-** La consecuencia de todo lo anterior tiene que ser la estimación del recurso de casación y la anulación de la sentencia recurrida .

Otra consecuencia de lo razonado tiene que ser también, enjuiciando la controversia que fue deducida en el proceso distancia, declarar la invalidez de las liquidaciones controvertidas, por haberse practicado las mismas en un procedimiento tributario que no era el idóneo para dilucidar la cuestión de fondo de cuya decisión dependía la procedencia o no de la liquidación practicada.

Y esta invalidez, como reiteradamente tiene declarado esta Sala (así lo recuerda la mencionada STS 1128/2018, de 2 de julio de 2118), constituye un caso de nulidad de pleno derecho.

**OCTAVO.-** *Pronunciamento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes; y, en cuanto a las correspondientes al proceso de instancia, son de apreciar las clases de dudas que señala el artículo 139.1 de ese texto procesal para apartarse de la regla general de la imposición.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido





- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por don Pedro Antonio contra la sentencia de 24 de mayo de 2017 de la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1145/2015); sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se declara.
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Pedro Antonio y anular, por no ser conformes a derecho, las liquidaciones tributarias litigiosas que fueron practicadas por la Administración tributaria y las posteriores resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que las confirmaron.
- 4.- No hacer especial imposición de las costas de esta casación y de las correspondientes al proceso de instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Nicolás Maurandi Guillén, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.-