



Roj: **STS 3779/2015** - ECLI: **ES:TS:2015:3779**

Id Cendoj: **28079130022015100379**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **09/09/2015**

Nº de Recurso: **3989/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3466/2013,**
STS 3779/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Septiembre de dos mil quince.

Vistos por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados, el presente recurso de casación, para la unificación de doctrina, número 3989/13, interpuesto por D^a María Irene Arnes Bueno, Procuradora de los Tribunales, en representación de D^a **Covadonga**, contra la sentencia de la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 24 de julio de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 663/2012, deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 1 de diciembre de 2011, en materia de liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del ejercicio 2007.

Ha comparecido y se ha opuesto al recurso, el Abogado del Estado, en representación y defensa que legalmente le corresponde, de la **ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia de instancia ahora recurrida en casación expone en el primero de los Fundamentos de Derecho los hechos que originan la controversia a resolver, al señalar:

"La interesada presentó declaración-liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas correspondiente al ejercicio 2007, sin declarar los incrementos patrimoniales derivados de la venta de un inmueble sito en la Playa de Almenara. La Dependencia de gestión de Vila-Real practicó liquidación provisional en la que se le imputaba una ganancia patrimonial, que se había puesto de manifiesto con la transmisión de he dicho inmueble.

El órgano gestor sostiene que la interesada no había acreditado que la vivienda vendida en 2007, ubicada en la PLAYA000, Partido Serradel, AVENIDA000 NUM000 (hoy AVENIDA001 NUM001, Esquina DIRECCION000) constituyera la vivienda habitual durante los tres años anteriores a su venta, y por tanto no tienen derecho a la exención de la ganancia obtenida por inversión en vivienda habitual.

Y se basa en los siguientes hechos:

- En la escritura de adquisición de la citada vivienda de 26 de octubre de 1998 consta como su domicilio el de CALLE000 NUM002, de Almenara.

- En la escritura de venta de la misma vivienda de 18 de octubre de 2007 consta expresamente que el citado inmueble (AVENIDA000, PLAYA000), no constituye su vivienda habitual y declara como domicilio el de CALLE000 NUM002, de Almenara



- Los sucesivos domicilios que constan en la base de datos de la Agencia Tributaria son los siguientes:

-1993, AVENIDA002 , PLAYA001 NUM003 , de Sagunto.

2006, AVENIDA000 NUM000 , de Almenara.

2008, AVENIDA000 NUM000 , de Almenara (antigua AVENIDA000).

2009, DIRECCION001 , NUM007 de Almenara.

Según las modificaciones de domicilio presentadas por la reclamante no consta hasta el 20 de febrero de 2006 como domiciliada en la vivienda vendida el 18 de julio de 2007, de modo que como no han transcurrido los tres años mínimos exigidos no es aplicable la exención. La deuda a ingresar es de 160.894,95 € e intereses de demora de 12.381,54 €.

Como consecuencia de los hechos referidos se incoó expediente sancionador, que concluye mediante acuerdo de 20 de enero de 2010, en el que se impone sanción por importe de 74.256,70 euros (50%, sanción mínima)."

SEGUNDO .- Disconforme la interesada con los acuerdos a que acaba de hacerse referencia, interpuso contra ellos reclamación económico-administrativa, que fue desestimada mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 29 de abril de 2011, en la que se consideran los siguientes hechos:

-En la escritura de compra de 1998, en la escritura de capitulaciones matrimoniales de 1 de febrero de 2005, en la escritura de venta de 2007 y en el escrito de 6 de febrero de 2009 presentado ante el Tribunal Regional consta como domicilio de la reclamante la CALLE000 NUM002 , de Almenara.

-En la declaración del IRPF de 2004, presentada el 21 de junio de 2005 procede a declarar el "cambio de domicilio" en la dirección de AVENIDA000 NUM004 , de PLAYA000 , y a partir de dicha fecha la Agencia Tributaria dirige allí sus notificaciones y borradores (2005 y 2006).

TERCERO .- La interesada interpuso recurso de alzada contra la resolución a que acaba de hacerse referencia, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, el cual dictó resolución desestimatoria, de fecha 1 de diciembre de 2011.

CUARTO .- La representación procesal de D^a Covadonga interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución dictada por el TEAC, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y la Sección Cuarta de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 663/2012, dictó sentencia desestimatoria, de fecha 24 de julio de 2013 .

QUINTO .- Como no se conformara con la sentencia dictada, D^a Covadonga , representada por la Procuradora de los Tribunales D^a María Irene Arnes Bueno, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina contra la misma, según escrito presentado ante la Sala de instancia en 25 de octubre de 2003, solicitando su estimación y declarando la anulación de las liquidaciones practicadas.

SEXTO .- El Abogado del Estado se opuso al recurso interpuesto, según escrito presentado en 25 de noviembre de 2013, en el que solicita la declaración de no haber lugar al mismo, con imposición de las costas procesales.

SEPTIMO .- Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo, la audiencia del ocho de septiembre de dos mil quince, en dicha fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La sentencia basa su fallo en la falta de prueba de que la vivienda vendida por la recurrente en 2007 fuera la suya habitual en los tres años anteriores a la transmisión.

En cuanto a la sanción, la sentencia considera que el acuerdo sancionador está suficientemente motivado y que concurre el elemento subjetivo de culpabilidad.

En todo caso, la fundamentación del fallo desestimatorio es el contenido en los siguientes Fundamentos de Derecho:

"TERCERO.- Tanto el TEAC como el TEAR entienden que la demandante no ha acreditado que la vivienda vendida en 2007 constituyera la vivienda habitual de Doña Covadonga , en los tres anteriores a la transmisión, de ahí que no dándose los requisitos que son precisos a tenor de los artículos 38 y 68 de la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) y 54 del Reglamento (Real



Decreto 439/2007 de 30 de Marzo, Reglamento del IRPF y modificación del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por RD 304/2004 de 20 Febrero), para que pueda operar la exención, se desestima el recurso, y se considera que la ganancia patrimonial no se encuentra exenta.

A su vez, se entiende que tampoco puede operar la regla prevista en el artículo 54.1 segundo del Reglamento toda vez que no se justifican los presupuestos que establece la norma.

El artículo 38 de la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre establece que *"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."

El artículo 68 dispone que *"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 concurran 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."*

El Real Decreto 439/2007 de 30 de Marzo, establece en el artículo 54 la definición de vivienda habitual, señalando que:

"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.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras. (...)"

A la luz de tales preceptos el TEAC sostiene que no se cumplen los requisitos legales, toda vez que la vivienda fue adquirida en 1998 para la sociedad de gananciales de la demandante, siéndole adjudicada en capitulaciones matrimoniales al 100% en 2005, si bien no es hasta 21 de junio de 2005 cuando la reclamante declara el cambio de domicilio a la dirección de la AVENIDA000 , de la PLAYA000 . En la escritura de venta de 18 de octubre de 2007 consta que el inmueble de la AVENIDA000 no constituye su vivienda habitual, y declara como domicilio el de la CALLE000 NUM002 , de Almenara.

El TEAC argumenta que el hecho de estar dada de alta la vivienda en los suministros de agua y electricidad o el acta notarial de 2010 donde se recoge el testimonio de los tres vecinos del inmuebles diciendo que estuvo habitado por la interesada, no supone que estuviera habitado de manera habitual y permanente; y se considera que la vivienda en cuestión no fue domicilio de la demandante durante los tres años anteriores a la venta.

Asimismo se considera que tampoco concurren las circunstancias que determinantes del cambio de domicilio, que permiten de forma excepcional la exención.

En cuanto a la sanción, el TEAC razona que la interesada ha declarado exenta, de forma improcedente, la ganancia patrimonial obtenida por la venta de un inmueble en Almenara, y que ha disfrutado, sin tener derecho a ello, de una deducción por adquisición de vivienda habitual; sin que dichas actuaciones deban entrañar dudas en la reclamante, por lo que entendemos que la conducta de la interesada debió ser otra de acuerdo con los deberes impuestos por la norma. Se estima que su actuar es reprochable, siendo exigible otra conducta, por lo que aprecia el concurso de culpa.

CUARTO.-La demandante discrepa de la resolución impugnada y alega que la Inspección no había efectuado regularización IRPF, cuando realizó la comprobación del IVA 2007, aun cuando en una y otra actuación se aportó la misma documentación. Considera que no se han valorado los consumos de la vivienda y las manifestaciones de sus vecinos contenidas en Acta de manifestaciones; Defiende que la resolución combatida carece de motivación y pone de relieve el error en el que incurre el TEAC y el TEAR cuando afirman que en la escritura de venta se expresa que la vivienda no constituye vivienda habitual cuando no se afirma tal cosa, sino que no constituía el domicilio conyugal, porque la demandante estaba separada.



De forma subsidiaria, alega que existe causa justificada para el cambio de residencia, al amparo del artículo 53 del Reglamento, y expone que se vió obligada a vender la vivienda porque la misma fue incluida en un Programa Urbanístico, cuyos cuantiosos gastos (que hubo de satisfacer con retraso en periodo ejecutivo) le obligaron a la venta.

Por lo que respecta a la sanción, alega que el acuerdo no se encuentra motivado en relación al elemento subjetivo.

La Abogacía del Estado se opone al recurso reiterando cuantos argumentos se han expuesto.

QUINTO.- Los motivos que invoca la parte actora vienen a poner en cuestión la valoración de la prueba que ha efectuado la Administración, y la falta de valoración de las pruebas aportadas para acreditar que la demandante residía en la vivienda de la AVENIDA000 o AVENIDA001 NUM001 , de la PLAYA000 .

De lo expuesto hasta ahora resulta que la Administración ha valorado todas las pruebas, si bien ha otorgado preferencia a los documentos en los que la propia actora ha venido reflejando cual es su domicilio. Así, se ha considerado las escrituras en las que intervino la demandante:

Escritura de compra de 1998, escritura de capitulaciones matrimoniales de 1 de febrero de 2005, escritura de venta de 2007 y el escrito de 6 de febrero de 2009 presentado ante el Tribunal Regional, en los que consta como domicilio de la reclamante la CALLE000 NUM005 , de Almenara.

En la declaración del IRPF de 2004, presentada el 21 de junio de 2005 procede a declarar el " cambio de domicilio" en la dirección de AVENIDA000 NUM004 , de PLAYA000 , y a partir de dicha fecha la Agencia Tributaria dirige allí sus notificaciones y borradores (2005 y 2006).

Los sucesivos domicilios que constan en la base de datos de la Agencia Tributaria son los siguientes:

-1993, AVENIDA002 , PLAYA001 NUM003 , de Sagunto.

2006, AVENIDA000 NUM000 , de Almenara.

2008, AVENIDA000 NUM000 , de Almenara (antigua AVENIDA000).

2009, DIRECCION001 , NUM007 de Almenara.

SEXTO.- La escritura de compraventa de 18 de octubre de 2007 contiene manifestación referente a que la misma " no constituye domicilio conyugal" (folio 38), lo que tiene relevancia a efectos de lo establecido en el artículo 1320 del Código Civil . Dicho precepto prevé que para disponer de los derechos sobre la vivienda habitual y los muebles de uso ordinario de la familia, aunque tales derechos pertenezcan a uno solo de los cónyuges, se requerirá el consentimiento de ambos o, en su caso, autorización judicial. No obstante, la interpretación que efectúa la gestora acerca de esta afirmación, las pruebas apreciadas por el TEAC y el TEAR, resultan razonables, y no hacen sino ceñirse a las manifestaciones que resultan de la intervención de la parte en las escrituras y demás documentos. En efecto, no podemos desconocer que el artículo 1218 del Código Civil establece que los documentos públicos hacen prueba aun contra tercero del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de este; Y también hacen prueba contra los contratantes de las declaraciones que en ellos se hubieren hecho.

Es cierto que tal precepto contiene una presunción, que admite prueba en contrario (STS, Sala 1ª de 1 de mayo de 1973 ; 9 de mayo de 1980, 15 de febrero de 1982, 14 de febrero y 14 de marzo de 1983), pero la misma corresponde a la parte que pretende desvirtuarla. Y a la vista de las pruebas consideradas (escrituras públicas, declaración de cambio de domicilio ante la AEAT, y el propio escrito presentado ante el TEAR), las demás pruebas aportadas no tienen entidad para entender que la misma ha quedado desacreditada.

SÉPTIMO.-En vía administrativa se aportaron los consumos de agua de la vivienda de la AVENIDA001 nº NUM006 y los consumos de luz reflejados en dos periodos de 2004, así como en 2005 y 2006. Lo primero que llama la atención es que el consumo de agua es escaso y que se giran dos o tres recibos al año, correspondiendo a una vivienda sita en la AVENIDA001 NUM006 , cuando la demandante afirma que la vivienda de la AVENIDA000 actualmente corresponde al número número NUM001 de la AVENIDA001 .

Por otro lado los consumos de luz que se reflejan vienen girados a un apartado de correos a nombre de la demandante, y resultan irregulares. Incluso en determinados periodos son prácticamente nulos (así, octubre 2006, enero y marzo 2006, marzo 2005, mayo 2005).

Las declaraciones de los testigos afirman que la Sra. Covadonga residía en la vivienda de la AVENIDA000 desde su adquisición. Sin embargo los elementos de prueba aportados no permiten aseverar cuanto exponen dichos vecinos, toda vez que sus manifestaciones se contradicen con los propios actos de la

interesada reflejados en sendos documentos públicos y en la propia declaración de cambio de domicilio de la demandante.

Se constata, además, que la demandante cuenta con otra vivienda en las proximidades de la vivienda litigiosa (DIRECCION001 , nº NUM007 de Almenara - ver folios 133 y 132 del expediente).

OCTAVO.- Hemos de recordar que los beneficios fiscales deben ser objeto de interpretación estricta, en tanto que suponen una excepción a la norma (artículo 22 LGT . A su vez quien los alegue debe probar cumplidamente que concurren los presupuestos de hecho de la exención (artículo 105 LGT). El resultado de la prueba no permite concluir que resulta acreditado que la demandante residía con tres años de antelación en la vivienda vendida.

Dicha señora cuenta con dos viviendas según su propia declaración, y se constata que las mismas se ubican en las proximidades de la vivienda litigiosa (DIRECCION001 , nº NUM007 , de Almenara - ver folios 133 y 132 del expediente).

Hasta 2005 su domicilio fiscal consta en otra residencia; de ahí que a tenor del artículo 48.3 de la LGT 2003 el cambio no produce efectos contra la Administración hasta que se comunique dicho cambio.

Tampoco puede entenderse acreditado, como pretende la demandante, que la venta tuvo lugar por razón de los costes de la reparcelación, a los que no podía hacer frente, puesto que en la escritura de venta la demandante declara que la finca está gravada con la cuenta de liquidación provisional de 116.574,37 euros; manifestando que se han satisfecho tres cuotas de la urbanización (folio 40) y que los costes de urbanización serán satisfechos por la parte vendedora (folio 42).

Aun cuando pudiera valorarse que la demandante no podía hacer frente a los gastos de reparcelación, y que los mismos fueron satisfechos con cargo al precio de la venta, como sostiene la demandante, la aplicación de la norma del artículo 54 exige que *"concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio"* . Tal presupuesto de hecho no queda probado, puesto que la reparcelación comporta una redistribución de las parcelas resultantes de la misma, pero no determinaba un cambio de domicilio en todo caso. Y de hecho la demandante permaneció domiciliada en el propio polígono en el que se asentaba la vivienda vendida, conforme se desprende de la declaración censal y de los planos que obran en el expediente (folio 132 y 133).

NOVENO.- Por lo que respecta a la sanción impuesta, no pueden aceptarse las alegaciones opuestas por la demandante referentes a la falta de motivación del elemento subjetivo de la infracción, porque la Oficina Gestora señala en el acuerdo que aprecia una omisión de la diligencia exigible al haber declarado exenta improcedentemente una ganancia patrimonial obtenida por la venta de un inmueble en Almenara, así como haber declarado una deducción por adquisición de vivienda habitual improcedentemente. La normativa tributaria, afirma, es clara al respecto, sin que de lugar a dudas interpretativas. Además la AEAT pone a su disposición servicios de ayuda e información, no existe error involuntario, ni una simple discrepancia, de criterios acerca del contenido de la disposición. Por lo tanto se demuestra el elemento intencional.

La mera regularización y la constatación de la ausencia del ingreso procedente, con arreglo a las normas legales, no determina de forma automática la realización del tipo infractor. Es indispensable que concurra el elemento subjetivo de la culpabilidad y que éste aparezca debidamente probado. Dicha prueba puede resultar de un análisis de los datos objetivos que obran en el expediente, de los que se deduzca la culpabilidad del sujeto pasivo.

El Tribunal Supremo recuerda que *"las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia» [STC 76/1990, de 26 de abril , FJ B); 14/1997 , de 28 de enero , FJ 5; 169/1998 , de 21 de julio , FJ 2; 237/2002 , de 9 de diciembre , FJ 3 ; 129/2003 , de 30 de junio , FJ 8], de manera que «no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia» [Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, como señalamos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002), «en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad», de manera que «no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable» (FD Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad"* (Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 18 de Marzo de 2010, rec. 6156/2005).



A la vista de las circunstancias que concurren en este caso, y pese a que la demandante expresa que estamos ante un problema de prueba, la Sala estima que tanto la gestora como el TEAC han motivado la concurrencia de culpabilidad, de forma sucinta, pero apropiada. No puede aceptarse que haya un automatismo, derivado de la regularización, ni una deficiente explicación de la concurrencia del elemento de la culpa. La Administración constata que no se ha declarado una ganancia patrimonial, que se ha considerado improcedentemente exenta, disfrutando de un beneficio de forma contraria a derecho. Y justifica la culpa en el hecho de que no encuentra motivos para hallar una dificultad en la aplicación de la norma, por lo que deduce que el comportamiento que motiva la liquidación provisional se debe a la falta de diligencia del sujeto pasivo, lo que encontramos adecuado en el caso particular examinado."

SEGUNDO. - La recurrente afirma que la Sala de instancia confirma la liquidación provisional girada, en tanto que acepta la argumentación de la Administración sobre la falta de acreditación por parte de la contribuyente, de que la vivienda transmitida constituyese su residencia habitual y, por tanto su transmisión fuera susceptible de acogerse al beneficio de exención por reinversión previsto en el artículo 38 de la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre, del IRPF, basando dicha postura en aspectos meramente formales, tal como se hace constar en el Fundamento de Derecho Quinto, antes transcrito.

Sin que según se dice el alegato suponga una nueva valoración de la prueba, si se indica que en el DNI de la contribuyente figura el antiguo domicilio de sus padres (C/ CALLE000 nº NUM002 de Almenara), lo que explica que tanto en la escritura de compra de 1998, como en la de capitulaciones matrimoniales, de 2005, figure como propio dicho domicilio.

Igualmente, se critica que la sentencia haga referencia a un escrito presentado ante el TEAR de Valencia en 6 de febrero de 2009, esto es, casi dos años después de la transmisión.

En cuanto al cambio de domicilio notificado en la declaración del IRPF del ejercicio 2004, realizada en 2005, se aduce que en dicho año no existía otra forma de hacer constar la expresada circunstancia, ya que el modelo 030 se aprobó por Orden EHA 3695/2007, de 13 de diciembre.

Considera la recurrente que la prueba sobre la que se levanta la argumentación de la Administración y luego de la sentencia, para ratificar la improcedencia de la aplicación del beneficio fiscal, versa exclusivamente sobre elementos puramente formales, frente a lo cual, la contribuyente, en sede administrativa, en la económico-administrativa e incluso en la judicial, ha realizado un verdadero esfuerzo en intentar acreditar, a través de medios materiales, que la vivienda transmitida era la suya habitual.

En este sentido, se critica que la Sala no valore adecuadamente los consumos de agua, en la medida en que los califica de escasos, sin tener en cuenta que la contribuyente vive sola. Igualmente se alega que no se tiene en cuenta los consumos de luz, en la medida en que en dos meses del 2005 y tres del ejercicio 2006, existe una disminución del consumo, "sin olvidar que dos o tres meses entre los doce que tiene el año, si algo demuestra es la habitualidad del consumo."

Por último, también se critica que la sentencia no se valore la prueba testifical, por entenderse que contradice lo expresado en las escrituras, lo que según la recurrente supone que se anteponen las razones formales a las materiales.

Junto a las alegaciones anteriores, se aporta como sentencia de contraste la dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo de Galicia, en 17 de febrero de 2011 (recurso 15798/2008), cuyo Fundamento de Derecho Tercero transcribe, para a través de la argumentación contenida en el mismo llegar la recurrente a la conclusión de que la acreditación o no del carácter habitual de una vivienda transmitida "no puede basarse en aspectos formales, como son meras declaraciones formuladas en documentos públicos, si, en cambio, mediante elementos materiales, tales como consumos..."

A la argumentación y sentencia a que acaba de hacerse referencia, se añade, con carácter subsidiario, la alegación de infracción del artículo 54.1 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo - *"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 concurren 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", al haber tenido lugar la transmisión por motivos exclusivamente económicos, que se centran fundamentalmente en la imposibilidad de satisfacer las cuotas de urbanización derivadas de las obras que afectaban a la vivienda, además de tener que reintegrar un préstamo hipotecario que pesaba sobre la misma. Se invoca para contraste la Sentencia de



la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 1 de marzo de 2006 - recurso 767/2001 -.

Por último, en cuanto a la sanción, se reprocha a la sentencia que considere motivado el acuerdo sancionador, invocando para contraste las Sentencias de esta Sala de 10 de julio de 2007 (recurso de casación 216/2002) y 15 de enero de 2009 (recurso de casación 4744/2004), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 8 de noviembre de 2012 (recurso contencioso-administrativo 64/2010), del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 23 de mayo de 2013 (recurso contencioso-administrativo 560/2010) y del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (recurso contencioso-administrativo 873/2007).

TERCERO.- El Abogado del Estado alega que en el presente caso se está pidiendo una revisión de la prueba, lo que no es factible en casación para la unificación de doctrina, tras lo cual se resaltan los hechos probados acreditativos de la falta de concurrencia del carácter habitual en el inmueble transmitido.

Respecto de la afirmación relativa a que el beneficio se aplica tanto si la vivienda tiene la consideración de habitual cuando se transmite, como cuando la tiene en algún día anterior a la venta, pero dentro de los dos años anteriores, a ella, se aduce que "si no se reunían los tres años de ocupación a la fecha de la venta (octubre de 2007), para ser vivienda habitual, menos se reunirían en un día previo dentro de los dos años anteriores. Es decir, que no había vivienda habitual ni a la fecha de la venta ni, menos aún, antes de ella".

En cuanto a la alegación de motivo económico para la venta de la vivienda, se opone que la actuación urbanística databa desde 2004, es decir mucho antes del día en que la vivienda fue ocupada por la recurrente, a lo que se añade que en la escritura de venta de 18 de octubre de 2007 se indica que los costes de urbanización han sido pagados por el vendedor, el cual asume todos los gastos de urbanización atribuidos a la finca vendida en el proyecto de reparcelación, "por lo que tampoco queda probado el hecho de que se vendió por imposibilidad de pagar los gastos de urbanización."

En cuanto a la sanción, se alega que la culpa surge de aplicar un régimen propio de la vivienda habitual, que requiere tres años de ocupación, es decir no sujeto a interpretación ni dudoso, lo que se aplica tanto a la exención por incrementos de patrimonio surgido de la venta, como de la deducción practicada por inversión en vivienda habitual, siendo motivación suficiente la del acuerdo sancionador que, tras indicar los hechos, "señala que no se ha presentado justificación de concurrir la existencia de vivienda habitual y que no caben dudas interpretativas en cuanto a las normas aplicables, dada su claridad."

CUARTO.- Expuestas las posiciones de las partes, debemos comenzar nuestra respuesta señalando una vez más que el recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

Se trata con ello de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas. No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir.

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 15 de diciembre de 2014 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1812/2014), recordando una vez más lo que se manifestara ya la de 20 de abril de 2004 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4/2002), "la contradicción entre las sentencias aportadas para el



contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta. Debe, pues, apreciarse una incompatibilidad lógica entre ambos pronunciamientos, sin margen alguno de interpretación de normas diversas, de aplicación de las mismas sobre supuestos de hecho distintos o de diferente valoración de las pruebas que permita, independientemente del acierto de uno u otro pronunciamiento, justificar a priori la divergencia en la solución adoptada.

Como dice la sentencia de esta Sala de 26 de diciembre de 2000, la contradicción entre las sentencias contrastadas ha de ser ontológica, esto es, derivada de dos proposiciones que, al propio tiempo, no pueden ser verdaderas o correctas jurídicamente hablando y falsas o contrarias a Derecho. Esta situación no presenta analogía alguna con la de sentencias diferentes, pese a la identidad de planteamientos normativos o de hecho entre ambas, en función del resultado probatorio que haya podido apreciarse en unas u otras".

Y es que si la apreciación de la prueba por la Sala de instancia ha quedado extramuros del recurso de casación ordinario, salvo supuestos excepcionales, en el recurso de casación para la unificación de doctrina, ha de partirse siempre de los hechos fijados en sentencia para demostrar la identidad fáctica con las sentencias de contradicción, por lo que, como se viene reiteradamente declarando por esta Sala (por todas las sentencias, la de la Sección Tercera de 27 de junio de 2012, recurso de casación para la unificación de doctrina 5579/2011): *"... este recurso excepcional y subsidiario para la unificación de doctrina no puede sustentarse en la revisión de la valoración de la prueba efectuada en la instancia (así, últimamente en Sentencias de 20 de enero de 2.011 (JUR 2011, 208), RC 295/2.010, 22 de febrero de 2.011 (RJ 2011, 1263), RC 89/2.009, 13 de julio de 2.011 (RJ 2011, 6465), RC 6/2.008, 15 de julio de 2.011 (RJ 2011, 6525), RC 116/2.008, y 18 de enero de 2012 (RJ 2012, 206), RC 3.308/2.011)."*

QUINTO - A partir de lo hasta aquí expuesto, la Sala manifiesta que procede declarar no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina, pues la sentencia, partiendo de que quien alegue un beneficio fiscal debe cumplir que concurren los presupuestos del mismo (artículo 105 de la Ley General Tributaria), considera que en el presente caso no ha quedado acreditado que la vivienda transmitida fuera la habitual de la recurrente durante el plazo de tres años anteriores a la transmisión, sin que, como se ha indicado con anterioridad, sea posible utilizar esta modalidad casacional -que tiene por objeto lograr la unificación en la interpretación del ordenamiento jurídico- para revisar la apreciación probatoria de la Sala sentenciadora.

Por tanto, ya por este motivo, el recurso interpuesto es improsperable.

Ciertamente que la parte recurrente trata de atacar la apreciación probatoria de la Sala apuntando a una posible contradicción con la sentencia de contraste en orden a la utilización de lo que llama medios de prueba materiales y formales. Sin embargo, dicha contradicción no existe, por las siguientes razones:

En primer lugar, la sentencia de contraste, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en 17 de febrero de 2011 -recurso contencioso-administrativo 15798/2008 - se refiere a un supuesto litigioso diferente del que resuelve la sentencia impugnada, pues, ante la postura de la Administración, que en la ocasión de referencia basaba la negación del carácter de vivienda habitual en no ser el domicilio fiscal del interesado, expresa, y ello con transcripción de otra sentencia anterior de la propia Sala, "la conveniencia de no mantener la discusión en un plano estrictamente formal", a lo que añade que "la concurrencia de la vivienda habitual con el domicilio fiscal no constituye sólo un presupuesto del derecho, sino un elemento que en concurrencia con otros, determina el reconocimiento o el rechazo del derecho a deducir", y tras ello, estima el recurso porque frente a la tesis de la Administración de que el contribuyente no tenía el domicilio fiscal en el inmueble enajenado ni en el adquirido, existían otros muchos datos aportados por el mismo, como eran certificado de empadronamiento, escrituras públicas reflejando un domicilio distinto del fiscal, consumos de suministros en la vivienda, correspondencia a nombre de obligado tributario o expresión del domicilio en liquidación practicada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

Por tanto, la sentencia de contraste no afirma, tal como sostiene la recurrente, la contradicción entre lo que denomina medios materiales y formales de prueba, con exclusión de estos últimos.



Pero es que, en segundo lugar, la sentencia impugnada no elimina los medios de prueba materiales a que se refiere la recurrente -como el consumo de agua o de luz- por razón de tal condición, sino por su escaso importe o irregularidad, no permitiendo la demostración de que el inmueble enajenado tuviera la condición de vivienda habitual, que es cuestión diferente. Igualmente, se expone la razón de no tomar en consideración de las declaraciones de los testigos.

A ello ha de añadirse que al margen de que en las escrituras se refleje el domicilio que figura en el DNI, es patente la posibilidad de realizar en el acto de otorgamiento la correspondiente rectificación, así como la circunstancia de que en el escrito presentado ante el TEAR, en 6 de febrero de 2009 -fecha ciertamente posterior en más de un año a la de la venta-, se hace constar como domicilio de la allí reclamante el de la CALLE000 NUM002 , de Almenara, lo que se resulta llamativo, por ser el mismo domicilio que figura en las escrituras públicas reseñadas en la sentencia, razón ésta que permite afirmar injustificada la calificación por la recurrente de "falta de rigor" a la referida invocación.

Por lo tanto, en este primer punto de controversia, y amén de que la cuestión es de apreciación probatoria, que justifica por sí sola la no consideración del motivo, no existe la necesaria identidad entre la sentencia impugnada y la aportada para contraste, siendo patente por ello la falta de contradicción.

Dicho lo anterior, hay que indicar que la recurrente plantea un segundo motivo relativo a la alegación subsidiaria de la posibilidad de enajenación de la vivienda habitual antes del transcurso del plazo de tres años desde su adquisición por razón de motivos económicos -costes de la reparcelación-, sin que ello comporte pérdida del beneficio fiscal.

Pues bien, resaltamos ahora que la apreciación probatoria de la Sala de instancia a que nos hemos referido se basa entre otros extremos en las manifestaciones realizadas en la escritura pública de venta del año 2007, relativas no solo a que el inmueble enajenado no constituye domicilio conyugal -lo que sin mayor trascendencia puede entenderse como consecuencia de una alegada separación matrimonial-, sino sobre todo a que -y esto si resulta más relevante- se declara por la vendedora que su domicilio se encuentra en la CALLE000 NUM002 de Almenara, y no en el inmueble objeto de venta, lo que da lugar a alegación de oposición del Abogado del Estado expuesta en el anterior Fundamento de Derecho.

En todo caso, la circunstancia específica anteriormente indicada denota la falta de identidad de la sentencia impugnada con la sentencia de contraste (sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de marzo de 2006), que parte de considerar que la vivienda enajenada era la habitual del obligado tributario.

Pero es que además, la sentencia no considera acreditado que la venta se llevara por motivos de costes de la reparcelación, lo que excluye toda posible aplicación de lo dispuesto en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto , aprobado por Real Decreto 439/2007, sin que la comparación entre sentencia impugnada y de contraste pueda hacerse sobre supuesto meramente hipotético planteado por la primera.

En fin, en cuanto a la sanción, ha de señalarse que la sentencia no niega que el acuerdo sancionador necesite estar motivado; es más, recoge la doctrina de esta Sala contenida en la dictada con fecha 18 de marzo de 2010, en el recurso de casación 6156/2005.

Pero nuevamente, es cuestión distinta que, en función de los hechos y circunstancias concurrentes, la sentencia impugnada considere motivado el acuerdo sancionador.

Para que pudiéramos entrar a resolver una posible contradicción en la interpretación del ordenamiento jurídico hubiera sido necesario que la recurrente, cumpliendo con la carga que le impone el artículo 97 de la Ley de esta Jurisdicción , hubiera demostrado la igualdad de hechos y circunstancias contemplados por la sentencia impugnada y las traídas al recurso para contraste y lo cierto es que al igual que se dijo en la Sentencia de esta Sala de 16 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 5250/2011), *"Los supuestos de hecho citados como de contraste no se ha acreditado que sean similares a los planteados en la sentencia objeto de recurso; la parte recurrente se ha limitado a aportar dos sentencias de esta Sala estimatorias del recurso sobre la base de la deficiente motivación de las resoluciones recurridas en cada caso, pero eso no es suficiente para admitir el recurso de casación para unificación de doctrina en el que es preciso que se detallen las condiciones de igualdad de los supuestos facticos sobre los que se pronuncian cada una de las sentencias."*

SEXTO .- En consecuencia, como se anunció anteriormente, procede declarar no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, lo que ha de hacerse con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción , limita los derechos de la Administración recurrida por este concepto, a la cantidad máxima de 2.000 euros.



Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Que debemos declarar y declaramos **no haber lugar** al presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número número 3989/13, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales D^a María Irene Arnes Bueno, en representación de D^a **Covadonga** , contra la sentencia de la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 24 de julio de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 663/2012 , con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CEJ-03