



Roj: STSJ CL 1953/2014
Id Cendoj: 09059330022014100116
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Burgos
Sección: 2
Nº de Recurso: 174/2013
Nº de Resolución: 137/2014
Procedimiento: TRIBUTARIA
Ponente: MARIA DE LA ENCARNACION LUCAS LUCAS
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Ciudad de Burgos a dos de junio de dos mil catorce.

En el recurso contencioso administrativo número **174/13** interpuesto por Don Onesimo , representado por el Procurador Don José María Manero de Pereda y defendido por el Letrado Don José Antonio Gózalo de Apellaniz, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 21 de marzo de 2013, desestimando la reclamación económico administrativa Nº NUM000 y acumulada NUM001 formuladas por la recurrente, la primera, contra el Acuerdo dictado por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Segovia desestimando el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional practicada por el concepto de IRPF del ejercicio 2006, de la que resulta una cantidad a ingresar de 4.734,90 #, formulándose la segunda reclamación contra el Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, derivado de la liquidación anteriormente referida, por importe de 1.881,45 #; habiendo comparecido como parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, en virtud de la representación que por ley ostenta.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO - Por la parte demandante se interpuso recurso contencioso administrativo ante esta Sala el día 12 de julio de 2013.

Admitido a trámite el recurso y no habiéndose solicitado el anuncio de la interposición del recurso, se reclamó el expediente administrativo; recibido, se confirió traslado al recurrente para que formalizara la demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 11 de Noviembre de 2013 que en lo sustancial se da por reproducido y en el que terminaba suplicando se dicte *sentencia* por la que "*.... se declare:*

1.- *La nulidad del acto administrativo recurrido.*

2.- *El derecho de mi principal a ser resarcido de las cantidades ingresadas en la Agencia Tributaria como consecuencia del expediente administrativo, por los conceptos que principal liquidado, intereses y sanción impuesta, por un total de 6.616,35 euros, cantidad que habrá de incrementarse con los intereses legales desde la fecha en que se llevó a efecto el ingreso.*

3.- *La condena a la Administración a estar y pasar por dichas declaraciones, y además al pago de las costas causadas en este procedimiento, si al mismo se opusiere."*

SEGUNDO - Se confirió traslado de la demanda por termino legal a la parte demandada quien contestó a la demanda a medio de escrito de 13 de enero de 2014 oponiéndose al recurso solicitando la desestimación del mismo basándose en los fundamentos jurídicos que aduce.

TERCERO - Una vez dictado decreto de fijación de cuantía, y no habiéndose recibido el recurso a prueba, evacuaron las partes sus respectivos escritos de conclusiones, quedando los autos conclusos para sentencia, habiéndose señalado el día 29 de mayo de 2014 para votación y fallo, lo que se efectuó. Se han observado las prescripciones legales en la tramitación de este recurso.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO- Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 21 de marzo de 2013, desestimando la reclamación económico administrativa N° NUM000 y acumulada NUM001 formuladas por la recurrente, la primera, contra el Acuerdo dictado por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Segovia por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional practicada por el concepto de IRPF del ejercicio 2006, de la que resulta una cantidad a ingresar de 4.734,90 #, formulándose la segunda reclamación contra el Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, derivado de la liquidación anteriormente referida, por importe de 1.881,45 #.

Las resoluciones impugnadas mantienen que la vivienda enajenada en 2006 no tenía la consideración de vivienda habitual, a los efectos de poder acogerse a la exención por reinversión, ya que no justificó haber residido en la misma durante tres años continuados como exige la norma, sin que las pruebas aportadas puedan ser consideradas como suficientes, a los efectos de desvirtuar lo que resulta de los propios documentos del expediente.

Discrepa la recurrente de tal decisión, invocando en apoyo de sus pretensiones anulatorias la prescripción del derecho de la Administración a liquidar y por ende a sancionar, pues desde el 1 de julio de 2007 hasta el 14 de febrero de 2012 en que se le notificó la liquidación provisional en concepto de IRPF del ejercicio 2006, transcurrió con exceso el plazo de cuatro años legalmente establecido, no pudiendo entenderse interrumpida la prescripción por las actuaciones practicadas en vía administrativa, por cuanto no se efectuaron en el domicilio de la recurrente y donde tiene fijada su residencia desde el año 2009; domicilio que debía ser conocido por la propia Administración, no constando que se efectuasen las averiguaciones oportunas para la determinación del mismo, manteniendo que la notificación edictal carece de efectos interruptivos.

En otro orden de cosas, y respecto de la tributación de la ganancia patrimonial obtenida por la venta de la vivienda sita en la C/ CAMINO000 N° NUM002 de la localidad de La Lastrilla, alega que constituye un supuesto de exención por reinversión en su vivienda habitual, al quedar acreditado que concurren circunstancias especiales que necesariamente exigieron el cambio de la vivienda antes de transcurrir el plazo de tres años previsto en la norma, y ello debido a las malas relaciones de vecindad que imposibilitaron una convivencia pacífica en la citada vivienda.

Tales pretensiones son rebatidas puntual y detalladamente de contrario por la representación procesal de la Administración demandada, rechazando cumplidamente la argumentación de la recurrente y defendiendo la plena conformidad a derecho de las resoluciones impugnadas, alegando en primer término que la prescripción invocada constituye una "cuestión nueva" que no fue suscitada por la recurrente en vía administrativa, incurriéndose en consecuencia en desviación procesal.

SEGUNDO- A los efectos de resolver tal cuestión deben de destacarse los siguientes hechos que resultan de las presentes actuaciones y del propio expediente de gestión que ha sido remitido.

1.- El recurrente adquirió junto con su esposa el 25 de marzo de 2004, una vivienda sita en la Calle CAMINO000 N° NUM002 en la localidad de La Lastrilla, en la que fijaron su residencia hasta el 5 de abril de 2006 en que vendieron la misma, viniendo motivada tal venta - conforme se alega - a malas relaciones de vecindad.

A raíz de tal venta, y según se consigna en el escrito de demanda, el matrimonio promovió la construcción de una nueva vivienda en la localidad de Palazuelos de Eresma, pero al verse obligados a paralizar tal construcción por causas ajenas a su voluntad, adquirieron una segunda vivienda en el mismo término municipal de La Lastrilla, en la CALLE000 N° NUM003 , hasta que definitivamente fijaron su residencia en la vivienda por ellos promovida en la localidad de Palazuelos de Ledesma, en la CALLE001 N° NUM002 , donde indica vienen residiendo hasta la actualidad de forma ininterrumpida y desde el año 2009.

2.- En fecha 13 de abril de 2011, por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Delegación de Segovia, se dicta requerimiento dirigido al aquí recurrente, por el que se le solicita determinada documentación relativa a la ganancia patrimonial de 25.086,03 euros que declarara en su autoliquidación de IRPF ejercicio 2006, pero considerándola exenta por proceder de la transmisión de su anterior vivienda habitual y ser reinvertida en la adquisición de la nueva residencia.

3.- Dicho requerimiento se intentó notificar en el domicilio de la recurrente que constaba a la AEAT, sito en CALLE000 N° NUM003 , La Lastrilla (Segovia).

Obra en el expediente (documento "AR-REQUERIMIENTO MODELO 100.2006.PNG") dos intentos de notificación personal en fechas 20 y 24 de abril de 2011 a las 10 y 11 horas, resultando ambos infructuosos por hallarse el destinatario "ausente de reparto" dejándose en el buzón aviso de llegada no retirado.

En fecha 31 de mayo de 2011 se publicó dicho requerimiento en el Boletín Oficial del Estado (documento "PUBLICACIÓN BOE REQUERIMIENTO R 2006").

No siendo atendido en los siguientes 15 días, por Diligencia de 17 de junio de 2011 se dio a la recurrente por notificada en fecha 16 de junio de 2011.

4.- En fecha 4 de octubre de 2011, por el Jefe de Dependencia de Gestión Tributaria se dicta propuesta de liquidación provisional y apertura de plazo para formular alegaciones.

Dicho acto se intenta notificar en el domicilio de la recurrente que constaba a la AEAT - CALLE000 nº NUM003 , La Lastrilla (Segovia) - en fechas 14 y 17 de octubre de 2011, resultando ambos intentos infructuosos por hallarse el destinatario "ausente de reparto" dejándose nuevamente en el buzón aviso de llegada no retirado.

En fecha 17 de noviembre de 2011 se publica en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con número de anuncio 2011/035 citación a la recurrente para ser notificada por comparecencia (documento "PUBLIC. SEDE ELECTR. PROP. LIQUID. RENTA").

No compareciendo la recurrente en el plazo de 15 días, se le tiene por notificada en fecha 3 de diciembre de 2011.

5.- En fecha 14 de febrero de 2012 se dicta Liquidación provisional del IRPF ejercicio 2006.

El día 13 de febrero de 2012, por el Técnico competente de la AEAT se dicta Acuerdo de inicio de expediente sancionador, por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación.

Sendos Acuerdos fueron objeto de intento de notificación nuevamente en el domicilio fiscal de la recurrente, en fechas 28 y 29 de febrero de 2012, con resultado infructuoso por hallarse el destinatario "ausente de reparto".

Posteriormente, se produce un tercer intento de notificación personal, en Calle Polígono nº NUM004 NUM005 Bloque NUM006 , escalera NUM007 , planta, puerta NUM008 de Lastrilla.

Dicha notificación es efectivamente recibida por el recurrente en fecha 16 de abril de 2012.

6.- Disconforme con la misma, el actor interpuso recurso de reposición, indicando como domicilio a efectos de notificaciones el sito en Palazuelos de Ledesma, en la CALLE001 Nº NUM002 , donde le fue notificada la resolución desestimatoria del recurso. Frente a esta desestimación el recurrente interpuso reclamación económico-administrativa designando como domicilio a efectos de notificaciones: Moises . C/ DIRECCION000 NUM009 -28031- Madrid.

En dicho recurso explica los motivos por los cuales enajenó la vivienda habitual en la que había reinvertido la ganancia patrimonial declarada exenta antes de que transcurrieran 3 años desde su adquisición, sin cuestionar nada con relación a su domicilio y los intentos de notificaciones practicados, ni actuaciones habidas.

Significar que en la reclamación ante el TEAR nuevamente no cuestionó nada con relación a su domicilio y los intentos de notificaciones practicados, ni actuaciones previamente habidas.

Dicha reclamación fue desestimada por resolución del TEAR de 21 de marzo de 2013, que fue notificada a su representante el 9 de abril de 2013.

TERCERO- En primer término opone la representación procesal de la Administración demandada la inadmisibilidad del recurso, por desviación procesal, argumentando que la prescripción invocada por la recurrente constituye una "cuestión nueva" que no fue suscitada por la actora en vía administrativa.

De acuerdo con el carácter revisor de esta jurisdicción, el acto o actos previos de la Administración, a la vez que exigencia ineludible de este proceso, constituye la base o soporte necesario sobre el que giran las pretensiones de las partes y en razón del principio dispositivo, son las pretensiones de las partes en relación con el previo acto administrativo las que acotan y fijan los límites del contenido del proceso así como el ámbito en que ha de moverse.

Sin duda hay desviación procesal cuando la parte recurrente dirige su pretensión anulatoria contra cualquier acto administrativo que no constituya el objeto del recurso de que se trate (por todas la STS. de 4 de abril de 2000), también habrá desviación procesal cuando se introduzca en el procedimiento contencioso-administrativo una pretensión nueva, ya sea en fase de demanda o de conclusiones, siempre que aquella pretensión no se halla planteado en vía administrativa, privando a la Administración demandada de su conocimiento y de la posibilidad de acogerla o denegarla (STS. 2 de julio de 1999).

Asimismo, se incurre también en desviación procesal (S. de 24-6-95) cuando el objeto del recurso delimitado en el escrito inicial de interposición es variado en el Suplico de la demanda, o mediante escrito posterior (conclusiones etc....).

Sin embargo nunca existirá desviación procesal si la parte recurrente introduce argumentos o fundamentaciones jurídicas, aun con carácter ex novo, en defensa de una pretensión procesal en su día esgrimida. Dicho de otro modo, el punto de atención para dilucidar si existe desviación procesal deberá ponerse en los actos impugnados y en las pretensiones que se ejerciten (anulatoria o de reconocimiento de situación jurídica individualizada, -en todas sus variedades-), pero nunca en los argumentos esgrimidos como apoyo o sustento de esas pretensiones.

Aplicando la precedente doctrina al presente caso, hemos de concluir que no concurre desviación procesal, por cuanto la recurrente no ha alterado ni modificado en ningún momento el acto administrativo impugnado, habiéndose limitado a reiterar los motivos impugnatorios esgrimidos en vía administrativa, introduciendo en su escrito de demanda únicamente un argumento o fundamentación jurídica, con carácter ex novo, a saber: la prescripción del derecho de la Administración para liquidar y por ende para sancionar con relación al IRPF del ejercicio 2006.

Ahora bien, como quiera que tal motivo impugnatorio se invoca en defensa de la misma pretensión procesal en su día esgrimida, esto es, la nulidad de la liquidación girada y sanción impuesta, hemos de entender que el mismo constituye en realidad una nueva argumentación jurídica, un nuevo motivo impugnatorio, y no nueva pretensión, por lo que procede concluir que no concurre la desviación procesal invocada, puesto que nuestra Ley Jurisdiccional admite la alteración de los fundamentos jurídicos aducidos ante aquella, de modo que en el escrito de demanda, dejando incólume la cuestión suscitada, puedan integrarse razones y fundamentos diversos a los expuestos siempre que no se produzca una discordancia objetiva entre el objeto del recurso delimitado en el escrito inicial de interposición y lo solicitado en el Suplico de la demanda; discordancia que no se produce en el presente caso, limitándose a introducir en la demanda un nuevo argumento o fundamentación jurídica en apoyo de la misma pretensión procesal en su día esgrimida.

CUARTO- Sostiene el recurrente que concurre la prescripción invocada, argumentando que desde el 1 de julio de 2007 hasta el 14 de febrero de 2012 en que se le notificó la liquidación provisional en concepto de IRPF del ejercicio 2006, transcurrió con exceso el plazo de cuatro años legalmente establecido, no pudiendo entenderse interrumpida la prescripción por las actuaciones practicadas en vía administrativa, por cuanto no se efectuaron en el domicilio de la recurrente y donde tiene fijada su residencia desde el año 2009; domicilio que debía ser conocido por la propia Administración, no constando que se efectuasen las averiguaciones oportunas para la determinación del mismo, manteniendo que la notificación edictal carece de efectos interruptivos.

Hemos de tener en cuenta - como lo hace la sentencia del TSJ de Baleares de 27 de marzo de 2013 - que estamos ante actuaciones de naturaleza tributaria, materia regulada por su ley específica, esto es la Ley 58/03 General Tributaria, y por tanto de preferente aplicación al tratarse de normativa especial y ser posterior a la Ley 30/92 de Procedimiento Administrativo Común, aplicándose sólo esta última Ley, en virtud de lo prevenido en la Disposición Adicional Quinta, a falta de normativa específica, lo que no ocurre en el presente caso, al venir regulada esta materia en los artículos 109 a 112 de la LGT 50/03.

Así las cosas, hay que recordar que el artículo 109 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria , dispone que las notificaciones se practicarán con arreglo a lo previsto en las normas administrativas generales con las especialidades previstas en esa Sección.

Tratándose de procedimientos iniciados de oficio, como es el caso que nos ocupa, dispone el artículo 110.2 de la citada norma que la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin; prescribiendo el artículo 112.1 que cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a

solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación y que será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

Añadiéndose que en este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los medios que allí se establecen y, concretamente, en lo que ahora importa, dice el segundo párrafo del citado artículo 112.1 (...) *"En el «Boletín Oficial del Estado» o en los boletines de las Comunidades Autónomas o de las provincias, según la Administración de la que proceda el acto que se pretende notificar y el ámbito territorial del órgano que lo dicte. La publicación en el «Boletín Oficial» correspondiente se efectuará los días cinco y veinte de cada mes o, en su caso, el inmediato hábil posterior."*, y continúa diciendo que *"Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.(...)"*

A propósito de la validez de la notificación por edictos -como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1993 - es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional - SSTC 9/1981 , 1/1983 , 22/1987 , 72/1988 y 242/1991 EDJ, entre otras- la de que *"los actos de comunicación procesal por su acusada relación con la tutela judicial efectiva que como derecho fundamental garantiza el art. 24.1 de la Constitución Española y muy especialmente, con la indefensión que, en todo caso proscribire el citado precepto, no constituyen meros requisitos formales en la tramitación del proceso, sino exigencias inexcusables para garantizar a las partes o a quienes puedan serlo, la defensa de sus derechos e intereses legítimos, de modo que la inobservancia de las normas reguladoras de dichos actos podría colocar a los interesados en una situación de indefensión contraria al citado derecho fundamental. La citación edictal requiere por su cualidad del último medio de comunicación no sólo el agotamiento previo de las otras modalidades que aseguren en mayor grado la recepción por el destinatario de la correspondiente notificación , así como la constancia formal de haberse intentado practicar, sino también que el acuerdo o resolución judicial de considerar que la parte se halla en ignorado paradero se funde en criterios de razonabilidad que lleven a la convicción o certeza de la inutilidad de aquellos otros medios normales de citación"*.

En la línea de lo expuesto cabe también recordar, como expresa la Sentencia del Tribunal Constitucional 9/1991 de 17 de enero , que cuando resulta infructuoso el emplazamiento por correo certificado con acuse de recibo, por hallarse ausente su destinatario, no puede realizarse sin más la notificación por edictos pues antes de acudir a este procedimiento es preciso que no conste el domicilio del interesado o se ignore su paradero y que se consigne así por diligencia

En este sentido, dice el Tribunal Constitucional en la Sentencia 69/2003, de 9 de abril de 2003 que *"..debemos recordar, siquiera brevemente, que desde la STC 9/1981, de 31 de marzo , FJ 4, este Tribunal ha venido afirmando en reiteradas ocasiones la importancia de la efectividad de los actos de comunicación procesal en relación con cuantas personas tengan interés en los procesos judiciales que les afecten, y que, en consonancia con ello, sólo de forma supletoria y excepcional podrá recurrir a la citación o emplazamiento edictal."*

Debe también traerse a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 4 de junio de 2012 , recurso 4376, Ponente, Excmo Sr Huelin Martínez de Velasco que dice *"Como hemos resumido en la sentencia de 6 de octubre de 2011 (casación 3007/07 , FJ 4º), al igual que sucede con carácter general, en el ámbito tributario la eficacia las notificaciones está estrechamente ligada a las circunstancias concretas del caso, lo que inevitablemente determina un importante grado de casuismo."*

Esta premisa inicial no nos ha impedido establecer algunos parámetros para abordar el análisis de la eficacia de las notificaciones tributarias con un cierto grado de homogeneidad (véanse los fundamentos de derecho tercero y siguientes de las sentencias de 2 de junio de 2011 (casación 4028/09) , 26 de mayo de 2011 (casaciones 5423/08 , 5838/07 y 308/08) , 12 de mayo de 2011 (casaciones 142/08 , 2697/08 y 4163/09) y 5 de mayo de 2011 (casaciones 5671/08 y 5824/09) .

Advertido lo cual debemos recordar, siguiendo la consolidada doctrina constitucional que reconoce la aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito de las notificaciones de los actos y las resoluciones administrativas (confróntese la sentencia del Tribunal Constitucional 59/1998, de 16 de marzo (FJ 3º); y en el mismo sentido, las sentencias 221/2003, de 15 de diciembre (FJ 4º); 55/2003, de 24 de marzo (FJ 2º)), que lo trascendente es determinar si, con independencia del cumplimiento de las formalidades legales, el interesado llegó a conocer el acto o la resolución a tiempo para -si lo deseaba- poder reaccionar

contra el mismo, o, cuando esto primero no sea posible, si, en atención a las circunstancias concurrentes, cabe presumir que alcanzó, o no, dicho conocimiento a tiempo.

Del análisis pormenorizado de la jurisprudencia de esta Sala y Sección en materia de notificaciones tributarias se desprende con nitidez que, al objeto de decidir si el concreto acto administrativo o resolución notificada llegó o debió llegar a conocimiento tempestivo del interesado, son dos los elementos a ponderar: (A) el grado de cumplimiento por la Administración de las formalidades establecidas en la norma en materia de notificaciones, dado que dichas formalidades se dirigen a garantizar que el acto llegue efectivamente a conocimiento de su destinatario; y (B) el examen de las circunstancias particulares del caso, en especial (i) la diligencia demostrada tanto por el interesado como por la Administración; (ii) el conocimiento que, no obstante el incumplimiento en su notificación de todas o algunas de las formalidades previstas en la norma, pueda haber tenido el interesado del acto o resolución por cualesquiera medios; y (iii) el comportamiento de los terceros que, en atención a la cercanía o proximidad geográfica con el interesado, pueden aceptar y aceptan la notificación.

En suma, la diligencia y la buena fe en relación con las notificaciones tributarias ha de exigirse tanto a los administrados como a la Administración".

Consecuentemente, la primera de las circunstancias concurrentes a valorar es, como acabamos de referir, el deber de diligencia exigible tanto al obligado tributario como a la Administración. Con relación a la diligencia que ha de demostrar el obligado tributario, corresponde a los obligados tributarios realizar todas las actuaciones necesarias dirigidas a procurar la recepción de las comunicaciones enviadas por la Administración tributaria, y, en particular, « declarar el domicilio fiscal para facilitar una fluida comunicación con las Administraciones Tributarias » [Sentencia de 12 de diciembre de 1997 (rec. cas. núm. cas. en interés de ley núm. 6561/1996), FD Octavo].

El TS ha puesto especial énfasis en el deber de los obligados tributarios de comunicar su domicilio y los cambios en el mismo. En particular, se ha afirmado con rotundidad que, en la medida en que la carga de fijar y comunicar el domicilio « recae normativamente sobre el sujeto pasivo », « si tal obligado tributario no cumple con la citada carga, el potencial cambio real de domicilio no produce efectos frente a la Administración hasta que se presente la oportuna declaración tributaria ». En este sentido, se ha rechazado que la notificación edictal lesionara el art. 24.1 de la Constitución española (CE) en ocasiones en las que se ha modificado el domicilio sin comunicárselo a la Administración tributaria [entre las más recientes, Sentencias de esta Sala de 27 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 5777/2006), FD Quinto ; 7 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 7637/2005), FD Quinto ; y 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 2598/2004), FD Tercero], pero -conviene subrayarlo desde ahora- siempre y cuando la Administración tributaria haya actuado a su vez con la diligencia y buena fe que le resultan exigibles [Sentencia de 5 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 5824/2009), FD Cuarto].

Por lo que se refiere a la diligencia que corresponde a la Administración, ha de traerse necesariamente a colación la doctrina que ha sentado el Tribunal Constitucional en relación con la especial diligencia exigible a los órganos judiciales en la comunicación de los actos de naturaleza procesal, trasladable, como hemos dicho, mutatis mutandis , a la Administración.

En particular, el máximo intérprete de nuestra Constitución, subrayando el carácter «residual», «subsidiario», «supletorio» y «excepcional», de «último remedio» -apelativos, todos ellos, empleados por el Tribunal- de la notificación mediante edictos [SSTC 65/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 55/2003, de 24 de marzo , FJ 2 ; 43/2006, de 13 de febrero , FJ 2 ; 163/2007, de 2 de julio , FJ 2 ; 223/2007, de 22 de octubre , FJ 2 ; 231/2007, de 5 de noviembre , FJ 2 ; 2/2008, de 14 de enero, FJ 2 ; y 128/2008, de 27 de octubre , FJ 2], ha señalado que tal procedimiento « sólo puede ser empleado cuando se tiene la convicción o certeza de la inutilidad de cualquier otra modalidad de citación » (STC 65/1999 , cit., FJ 2); que el órgano judicial « ha de extremar las gestiones en averiguación del paradero de sus destinatarios por los medios normales a su alcance, de manera que el acuerdo o resolución judicial que lleve a tener a la parte en un proceso como persona en ignorado paradero debe fundarse en criterios de razonabilidad que conduzcan a la certeza, o cuando menos a una convicción razonable, de la inutilidad de los medios normales de citación » (SSTC 163/2007 , cit., FJ 2 ; 231/2007 , cit., FJ 2; en términos similares, SSTC 2/2008 , cit., FJ 2 ; 128/2008 , cit., FJ 2 ; 32/2008, de 25 de febrero , FJ 2 ; 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 2 ; y 158/2008, de 24 de noviembre , FJ 2 ; 223/2007, cit., FJ 2 ; y 231/2007 , cit., FJ 2). En fin, recogiendo implícita o explícitamente esta doctrina, en la misma dirección se ha pronunciado esta Sala en Sentencias de 21 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 4883/2006), FD Tercero ; de 28 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 3341/2007), FD 3 ; de 12 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 90/2007), FD Tercero ; de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núms. 4689/2006 y 4883/2006), FD Tercero ; y de 28 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 2270/2002), FD Sexto.

Ahora bien, sobre estas afirmaciones generales deben hacerse algunas matizaciones. Así, en lo que a los ciudadanos se refiere, el TS ha señalado que el principio de buena fe « impide que el administrado, con su conducta, pueda enervar la eficacia de los actos administrativos » [Sentencias de 6 de junio de 2006 (rec. cas. núm. 2522/2001), FD Tercero ; de 12 de abril de 2007 (rec. cas. núm. 2427/2002), FD Tercero ; y de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto], y les impone « un deber de colaboración con la Administración en la recepción de los actos de comunicación que aquella les dirija » [Sentencias 28 de octubre de 2004 (rec. cas. en interés de ley núm. 70/2003), FD Quinto; de 10 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 9547/2003), FD Cuarto; y de 16 de junio de 2009 (rec. cas. núm. 7305/2003), FD Segundo], lo que conlleva, en lo que aquí interesa, que si el interesado incumple con la carga de comunicar el domicilio o el cambio del mismo, en principio -y, reiteramos la precisión, siempre que la Administración haya demostrado la diligencia y buena fe que también le son exigibles -, debe sufrir las consecuencias perjudiciales de dicho incumplimiento [Sentencias de 10 de junio de 2009, cit., FD Cuarto ; y de 16 de junio de 2009 , cit., FD Segundo].

Pero también se ha puesto énfasis en el hecho de que la buena fe no sólo resulta exigible a los administrados, sino también a la Administración. En particular, esta buena fe obliga a la Administración a que, aún cuando los interesados no hayan actuado con toda la diligencia debida en la comunicación del domicilio (bien porque no designaron un domicilio a efectos de notificaciones, bien porque los intentos de notificación en el indicado han sido infructuosos), antes de acudir a la notificación edictal o mediante comparecencia, intente la notificación en el domicilio idóneo, bien porque éste consta en el mismo expediente [SSTC 76/2006, de 13 de marzo, FJ 4 ; y 2/2008, de 14 de enero , FJ 3], bien porque su localización resulta extraordinariamente sencilla, normalmente acudiendo a oficinas o registros públicos (SSTC 135/2005, de 23 de mayo, FJ 4; 163/2007, de 2 de julio, FJ 3; 223/2007, de 22 de octubre, FJ 3; 231/2007, de 5 de noviembre, FJ 3; y 150/2008, de 17 de noviembre, FJ 4), especialmente cuando se trata de la notificación de sanciones administrativas (SSTC 54/2003, de 24 de marzo , FFJJ 2 a 4 ; 145/2004, de 13 de septiembre , FJ 4 ; 157/2007, de 2 de julio , FJ 4 ; 226/2007, de 22 de octubre , FJ 4 ; 32/2008, de 25 de febrero , FJ 3 ; 128/2008, de 27 de octubre, FFJJ 2 y 3; y 158/2008, de 24 de noviembre , FJ 3).

Una vez fijados con claridad los criterios que permiten determinar en cada caso concreto si debe o no entenderse que el acto o resolución llegó a conocimiento tempestivo del interesado (y, por ende, se le causó o no indefensión material), procede distinguir, fundamentalmente, entre los supuestos en los que se cumplen en la notificación del acto o resolución todas y cada una de las formalidades previstas en la norma (o reclamadas en la interpretación de las mismas por la doctrina del TS), y aquellos otros en los que alguna o algunas de dichas formalidades no se respetan.

En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción - iuris tantum - de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado.

Esta presunción, sin embargo, puede enervarse en todos aquellos casos en los que, no obstante el escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales, el interesado acredite suficientemente, bien que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables.

QUINTO.- Partiendo de la obligación que pesa sobre los obligados tributarios de comunicar a la Administración su domicilio fiscal y el cambio del mismo, en la forma y en los términos establecidos reglamentariamente, como preceptúa el art. 48 de la LGT , dejando claro que el cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración Tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, nos encontramos que en el presente caso, el domicilio fiscal que constaba a la Administración era el correspondiente a la vivienda sita en la CALLE000 Nº NUM003 de la localidad de La Lastrilla, esto es, la vivienda adquirida con posterioridad a la venta de la vivienda sita en la misma localidad, pero en la Calle CAMINO000 Nº NUM002 , no constando que la parte actora hubiese comunicado a la Administración Tributaria el posterior cambio de domicilio a la CALLE001 Nº NUM002 en Palazuelos de Eresma, donde se nos dice reside desde el año 2009.

A mayor abundamiento, no se ha practicado prueba alguna sobre este extremo en autos, correspondiendo a la recurrente la carga de la prueba de tal mismo, en los términos prevenidos en el art. 105 de la Ley 58/2003 .

Cierto es que está Sala denegó el recibimiento del pleito a prueba por no consignarse en el escrito de demanda los medios de prueba de que intentaba valerse, pero igualmente es de significar que con ocasión del recurso de reposición interpuesto contra el citado Auto, la recurrente nuevamente no propuso en legal forma los oportunos medios de prueba, sin que sea admisible asimilar a tal proposición, la mera invocación genérica y sin mayor concreción de "oficios que habrán de interesarse al Registro de la Propiedad de Segovia", y ello porque como ya señaló esta Sala, la parte siguió sin solicitar en vía de recurso de reposición en legal forma la prueba documental que interesaba y los concretos extremos a que se referían los oficios pretendidos.

Desde esta perspectiva, las actuaciones habidas por la Administración y reseñadas en el FJ Segundo de la presente resolución, a partir del requerimiento de fecha 13 de abril de 2011, en la medida que se practicaron los intentos de notificación en el domicilio que constaba a la AEAT, con el resultado ya descrito, lo que motivó que en fecha 31 de mayo de 2011 se publicase dicho requerimiento en el Boletín Oficial del Estado, y no siendo atendido éste en los siguientes 15 días, preciso será entender - como se hizo constar en la Diligencia de 17 de junio de 2011 - que a la parte recurrente se le tuvo por notificada en fecha 16 de junio de 2011, habiéndose interrumpido consecuentemente el plazo prescriptivo, sin perjuicio de las ulteriores actuaciones previamente referenciadas, no debiendo olvidarse que la interrupción de la prescripción significa que el "tempus praescriptionis" debe comenzar a contarse de nuevo por entero, dicho de otro modo, que con el acto interruptivo se inicia un nuevo período de prescripción, de manera que la prescripción admite un número ilimitado de actos de interrupción, es decir, de interrupciones sucesivas sin restricción temporal alguna siempre que no se produzcan intervalos de tiempo superiores al plazo prescriptivo, lo que no acontece en el presente caso.

No resulta admisible entender - como pretende la recurrente - que el cambio de domicilio a la localidad le debía constar a la AEAT, con ocasión de la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como consecuencia de la declaración de la obra nueva en Palazuelos de Eresma, y decimos que no es admisible tal alegación, por cuanto la parte se refiere a tributos liquidados ante otra Administración, concretamente la Autonómica, sin perjuicio que los mismos no serían determinantes, a los meros efectos que aquí nos ocupan, por cuanto gravaban la eventual transmisión de un inmueble, que no necesariamente había de corresponderse con la vivienda habitual, por lo que desde esta perspectiva, tampoco constituirían datos relevantes, a los meros efectos de determinación del domicilio fiscal que aquí nos ocupa.

SEXTO.- Conforme a lo preceptuado efectuado en el art. 36 del Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, aprobado por RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo, - aplicable a las fechas que aquí nos ocupan - *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.*

Tal previsión se complementa con lo dispuesto en el art. 53 del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, conforme al cual *con carácter general se considerará vivienda habitual 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 circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o cambio de empleo u otras análogas justificadas.*

Partiendo de esta perspectiva legal, la cuestión litigiosa se centra en determinar si la vivienda enajenada el 5 de abril de 2006 por el recurrente tiene la consideración de vivienda habitual, y por tanto, en determinar si la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de esa vivienda adquirida por la recurrente el 25 de marzo de 2004, puede considerarse excluida de gravamen por tratarse de un supuesto de reinversión en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

SÉPTIMO.- En el presente caso, la prueba practicada en autos, nos lleva a concluir con la Administración, que contrariamente a lo que ha venido sosteniendo la recurrente, el inmueble enajenado en abril de 2006 no tuvo la consideración de vivienda habitual, a efectos de poder acogerse a la exención por reinversión.

La recurrente alega que tuvo que vender esa vivienda antes del plazo de 3 años referidos, por razones de mala vecindad, por cuanto las molestias insalubres y las derivadas del ruido, hicieron imposible una

convivencia normal entre vecinos, con el resultado de daños psicofísicos, concurriendo por ello una causa suficientemente justificada en los términos exigidos en el art. 53 del Real Decreto citado.

No obstante, coincidimos con el TEAR en considerar que cuando la norma habla de " circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio " requiere - salvo para el caso de fallecimiento - la concurrencia de circunstancias ajenas a la mera voluntad o conveniencia del contribuyente, no siendo suficiente la concurrencia de cualquier circunstancia por la que convenga cambiar el domicilio, sino que debe concurrir alguna que obligue a ese cambio anticipado.

Como ha establecido la Dirección General de Tributos, examinando la dicción de los art. 69 de la LIRPF de 2004 y art. 53 del RIRPF de 2004 , que contienen previsiones similares a las aquí examinadas, para apreciar la concurrencia de otras circunstancias distintas del fallecimiento del contribuyente, deben cumplirse una serie de requisitos como son: a).- que sean las enumeradas en la Ley y el Reglamento u otras análogas; b).- que la concurrencia de estas circunstancias necesariamente exijan el cambio de domicilio; y c).- que se justifique adecuadamente tanto la concurrencia de la circunstancia como que la misma necesariamente exige el cambio de domicilio, concluyendo que el solo hecho de la próxima celebración de matrimonio no permite de manera automática incumplir el plazo de tres años de residencia en la vivienda.

Pues bien, en el presente caso ninguna prueba se ha practicado en autos tendente a acreditar la concurrencia de circunstancias que exijan el cambio de domicilio, debiendo significarse que los elementos de prueba aportados en vía administrativa se revelan insuficientes, a los efectos que aquí se pretenden, ya que el Acta de la Junta de la Comunidad de Propietarios de fecha 6 de mayo de 2005 (al margen de ser posterior a la transmisión) y el Certificado de Abogado Don Leovigildo en el que se hacen constar los procedimientos jurídicos abiertos contra Doña Carina (vecina colindante) no evidencian en sí mismos dicha necesidad, pues de los mismos no se deduce con certeza una relación de causalidad directa entre la situación personal que se alega y su mala relación de vecindad con su vecina colindante.

A mayor abundamiento, el propio Acta de la Junta de Propietarios que la recurrente aportó, únicamente refiere aquellos problemas como " malentendidos " entre vecinos, por lo que a falta de prueba concluyente sobre tales extremos, y no habiéndose practicado en esta vía judicial prueba alguna con relación a tales extremos, en los términos previamente razonados, preciso será concluir que la actora no ha acreditado que concurren otras circunstancias análogas justificadas, que necesariamente hubiesen exigido el cambio de domicilio, en los términos prevenidos en el art. 53 citado, no debiendo olvidarse que la carga de la prueba de tal extremo corresponde a la recurrente, lo que no se ha efectuado en el presente caso.

Consecuentemente, considerando que la vivienda transmitida en 2006 no constituyó su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años, como exige la norma, hemos de concluir que no podía acogerse a la exención de la ganancia obtenida por la venta de tal vivienda, por cuanto la misma no tenía la consideración de vivienda habitual, procediendo confirmar la resolución impugnada con relación a tal extremo.

OCTAVO.- Alega en último término la recurrente la improcedencia de la sanción impuesta al no concurrir los elementos objetivos y subjetivos necesarios para su imposición.

En cuanto a la sanción por los hechos expuestos queda igualmente acreditada la infracción que se le ha imputado descrita en el art. 191 de la LGT 58/03 que establece : " 1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo....

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cantidad no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

Infracción que es imputable a la recurrente al no concurrir circunstancias que justifiquen la no imputación de acuerdo con el art. 179 de la LGT que establece: " 1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

b) Cuando concorra fuerza mayor.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.

En el presente caso, estando claro que la vivienda no fue residencia habitual en el período exigido legalmente, su actuación ha de calificarse al menos como negligente (art. 183.1 de la LGT) pues según resulta del expediente, no consignó en su declaración del IRPF de 2006 la ganancia patrimonial obtenida por importe de 25.086,03 # estando obligada a ello; comportamiento que supuso que dejase de ingresar la cuota correspondiente , por lo que la deuda tributaria autoliquidada fue inferior a la procedente, sin que pueda admitirse duda razonable alguna al respecto, procediendo por ello la confirmación de la resolución sancionadora y con ello la desestimación íntegra del recurso.

NOVENO.- De conformidad con lo establecido el artículo 139 de la L.J.C.A. de 1998 , en la redacción dada por la Ley 37/11 de 10 de octubre, desestimada la demanda procede imponer las costas procesales a la recurrente

VISTOS los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, ha dictado el siguiente:

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo 174/13 interpuesto por Don Onesimo , representado por el Procurador Don José María Manero de Pereda y defendida por el Letrado Don José Antonio Gózalo de Apellaniz, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 21 de marzo de 2013, desestimando la reclamación económico administrativa Nº NUM000 y acumulada NUM001 , reseñada en el encabezamiento de esta sentencia, la que se declara ajustada a derecho.

Ello con expresa condena a la recurrente en las costas procesales causadas.

Contra esta resolución no cabe interponer recurso ordinario alguno.

Una vez firme esta sentencia, devuélvase el expediente administrativo al Órgano de procedencia con certificación de esta resolución para su conocimiento y ejecución.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la Sentencia anterior por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente Sra. M. Encarnacion Lucas Lucas, en la sesión pública de la Sala Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), que firmo en Burgos a dos de junio de dos mil catorce, de que yo el Secretario de Sala, certifico.



Ante mí.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ