

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 24 de julio de 2023

RECURSO: 00-06133-2022

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 18/07/2022 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 04/07/2022 contra la resolución dictada con fecha 31-05-2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Illes Balears, que desestima las siguientes reclamaciones económico-administrativas que se resuelven de forma acumulada:

- La reclamación económico-administrativa número (RG) 07-01052-2021, interpuesta el 07-05-2021 contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de 19-04-2021 (notificado el 20-04-2021), referencia ..., por el concepto IRPF 2015, cuantía 453.388,38 euros.
- La reclamación económico-administrativa número (RG) 07-02052-2021, interpuesta en 02-08-2021 contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador dictado por la Delegación Especial de la AEAT de ... de la AEAT, de 05-07-2021 (notificado el 08-07-2021), referencia ..., por el concepto IRPF 2015, cuantía 192.105,40 euros.

SEGUNDO.- Según se desprende de los hechos y documentos que forman parte del expediente administrativo, el obligado tributario fue, por el concepto y período referenciados, objeto de un procedimiento de inspección con el objetivo de comprobar e investigar con carácter parcial, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión del inmueble con referencia catastral ... que debían tributar en el IRPF del ejercicio 2015, que finaliza con la regularización de su situación tributaria mediante acuerdo de liquidación por importe de 453.388,38 euros a ingresar.

Dicha regularización elimina la exención por reinversión en vivienda habitual prevista en el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, del IRPF (LIRPF), determinando una ganancia patrimonial sujeta y no exenta, a imputar en la base imponible del ahorro de cada cónyuge de 2.042.936,30 euros, ya que la Inspección entiende acreditado que la vivienda fue transmitida con anterioridad a que, según la normativa del IRPF, constituyera la vivienda habitual del obligado tributario y de su esposa y que, por tanto, no cabe disfrutar de los beneficios fiscales establecidos, única y exclusivamente, para las viviendas que reuniesen la cualidad de constituir la vivienda habitual de los contribuyentes.

TERCERO.- El acuerdo de liquidación se fundamenta en los siguientes hechos y fundamentos de derecho (se reproducen textualmente los términos más relevantes para la resolución del presente recurso):

<El .../2013 D. **Axy** adquiere junto a su esposa, D^a **Bts** por mitades indivisas y mediante escritura pública otorgada ante el Notario de ... D. ..., casa de planta baja y un piso con jardín y c... sita en la falda del ..., con acceso desde el número ...de la calle ... y con número de referencia catastral ..., por un precio de ... euros (6^{**}.^{***} euros).

Sobre dicha vivienda existía en favor de los transmitentes una licencia para su rehabilitación, que éstos transmitieron conjuntamente con la vivienda al matrimonio **Axy-Bts**. Realizada esta rehabilitación, la licencia de primera ocupación y la cédula de habitabilidad es de fecha .../2014.

En fecha .../2015, el Sr. **Axy** y la Sra. **Bts**, venden dicho inmueble a DON **Dmv** y DOÑA **Msp** con NIE ... y ..., respectivamente, por un importe de ...MIL EUROS (5.^{***}.^{***} euros) que es abonado de la siguiente forma:

- EUROS (5^{**}.^{***}.^{**} euros), mediante transferencia bancaria, desde el BANCO_1 a BANCO_2, en fecha .../2015
- EUROS (2.^{***}.^{***}.^{**} euros), mediante tres cheques bancarios y nominativos con cargo a la cuenta número
- La cantidad de ... EUROS (4^{*}.^{**} euros), en efectivo metálico en la fecha de firma de escritura de compraventa (.../2015);
- Y el resto, o sea, la cantidad de ... EUROS (2.^{***}.^{***}.^{**} euros), queda aplazado y su pago se efectuará en el momento de la finalización del precario y entrega física del inmueble por parte de los vendedores a la parte compradora. Dicha entrega se pacta que se efectuará no más tarde del .../2017 y el pago de dicha cantidad aplazada queda sujeta al cumplimiento de los siguientes compromisos:
 - **PRECARIO Y ENTREGA DE LA POSESIÓN AL COMPRADOR.** Sin perjuicio de la transmisión del pleno dominio del inmueble a los compradores por medio de la escritura pública de compraventa, se confiere en este acto a los vendedores la posesión material del inmueble en concepto de precario y como derecho personalísimo a favor de éstos, ininterrumpidamente, por el período que media entre la firma de esta escritura y la fecha de devolución y entrega de la posesión del inmueble al comprador, la cual se producirá no más tarde del .../2017.
 - **CONDICIÓN RESOLUTORIA:** En caso de incumplimiento por parte de los compradores del pago del 40% restante del precio total de compra del inmueble en la fecha de la terminación del precario y entrega correspondiente conforme a los párrafos precedentes por causa imputable al comprador, quedará automáticamente resuelta la compraventa del inmueble con los derechos de (i) restitución a los vendedores de la titularidad sobre el mismo y (ii) hacer suyas las cantidades percibidas hasta la fecha a cuenta del precio total de compra del inmueble (es decir, el 60% del precio total del inmueble) como indemnización por daños y perjuicios, sin que quepa a los vendedores derecho a reclamar importe adicional alguno por cualquier concepto. Dicha condición resolutoria expresa se hace constar en la escritura

pública de compra-venta, y se procederá a la inscripción de la misma en el Registro de la Propiedad.

Finalmente, con fecha .../2017, se otorga escritura pública en la que se recoge el ACTA DE ENTREGA DE POSESIÓN Y CARTA DE PAGO DE PRECIO APLAZADO por medio de la cual se establece que una vez cumplidas las condiciones establecidas en dicha escritura, las partes declaran la finalización del precario reconocido en la misma y simultáneamente DON Axy y DOÑA Bts hacen entrega a DON Dmv Y DOÑA Msp de la posesión material de dicha finca dando carta de pago de la cantidad aplazada.

El 28/06/2016, D. **Axy** presenta declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2015, modalidad de tributación individual, declarando EXENTA la ganancia patrimonial generada por la transmisión de la vivienda descrita.

En fecha .../2015, D. **Axy** y D^a **Bts** adquieren mediante escritura pública otorgada ante el Notario de ..., D. ..., casa sita en calle ... nº ..., lugar ..., en la localidad de LOCALIDAD_1, provincia de ..., inscrita en el Registro de la Propiedad de LOCALIDAD_1 N° ..., al tomo ... , libro ... Sección ..., folio ..., finca Tiene asignada referencia catastral número El precio de esta compra ascendió a EUROS (1.***.***,** euros). Sobre la misma se realizan obras de rehabilitación, ampliación y mejora cuya finalización se produce el día .../2018: fecha del visado de final de obra.

El 2/07/2018, D. **Axy** presenta autoliquidación complementaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2015, rectificando la declaración indicada anteriormente en el punto 3.

Al no haber reinvertido en ese plazo la totalidad del importe obtenido en la transmisión de la vivienda generadora de la ganancia de patrimonio, no procedía declarar exenta toda esta, sino que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 41.5 del RIRPF, procedía presentar declaración complementaria en el plazo comprendido entre el día en que se produjese el incumplimiento y el último día del plazo reglamentario de declaración del IRPF del ejercicio en el que se produjese el mismo, declarando como ganancia de patrimonio sujeta y no exenta, la parte correspondiente al importe del precio de venta no reinvertido. Sobre esta regularización procedía devengarse intereses de demora.

La cuestión principal que plantea el presente expediente es la de determinar si la vivienda con referencia catastral ...GM adquirida por el obligado tributario y por su esposa por mitades indivisas en fecha .../2013 ha constituido, a efectos fiscales, su "vivienda habitual" y, por lo tanto, si sobre la ganancia patrimonial obtenida con la transmisión de la misma en fecha .../2015, puede aplicarse la exención prevista en el artículo 38.1 de la LIRPF y en el artículo 41 del RIRPF como consecuencia de la reinversión del importe obtenido con esa transmisión en otra "vivienda habitual".

El Sr. **Axy** y su esposa pretenden defender que el tiempo de ocupación de la vivienda en precario se contabilice a efectos del cómputo del plazo de tres años de residencia efectiva en la vivienda, para poderla calificar de habitual y poder beneficiarse de la exención por reinversión en vivienda habitual.

No obstante, es evidente que la exención no procede aplicarla si desde la fecha de adquisición de la vivienda hasta la fecha de su venta no han transcurrido, al menos, tres años, con la salvedad de las excepciones previstas en la propia normativa del tributo y ello, aunque se llevara viviendo en ella anteriormente a su adquisición o posteriormente a su transmisión, por cualquier otro título distinto del de propiedad. >.

CUARTO.- Asimismo, se dictó acuerdo de imposición de sanción por la comisión de la infracción tributaria leve consistente en dejar de ingresar parte de la cuota correspondiente a la correcta autoliquidación del IRPF del ejercicio 2015 por importe de 192.105,40 euros, justificando su imposición, entre otros, en los siguientes argumentos:

<Quinto. Análisis de la culpabilidad del sujeto infractor: (...) El obligado tributario incumple los requisitos establecidos en el artículo 41 bis del RIRPF, ya que ha quedado

demostrado que la vivienda transmitida no ha constituido su residencia habitual durante un período continuado de tres años, y por ello carece de la condición de vivienda habitual. Además, no existe ni precepto legal ni criterio interpretativo que ampare su conducta. Por lo tanto, podemos calificar la conducta del obligado tributario, cuanto menos, como negligente, pues se está beneficiando de un beneficio fiscal reservado para una determinada vivienda cuya definición y requisitos vienen establecidos legalmente, sin reunir los requisitos para ello, y que, por ello, y a pesar de no existir ocultación en la comisión de la infracción, merece ser sancionada.

Sexto. - Justificación de la cuantificación de la sanción: (...); Es cierto que el obligado tributario se acogió improcedentemente a la exención por reinversión en vivienda habitual, pero también es cierto que el no cumplimiento del requisito de la residencia en calidad de propietario durante tres años continuados y sucesivos, requisito que, como quedó acreditado de las actuaciones inspectoras instruidas, es indispensable e imprescindible para poder disfrutar de la exención por reinversión, también se aprecia directamente de las declaraciones liquidaciones presentadas, donde declara las fechas de adquisición y de transmisión de las de las escrituras públicas de adquisición y de transmisión y, claramente se advierte que, entre una y otra fecha, no median más de tres años. Por lo tanto, procede calificar la infracción de dejar de ingresar parte de la cuota correspondiente a la correcta autoliquidación del IRPF del ejercicio 2015 como LEVE. El apartado 2 del artículo 191 de la LGT sanciona esta infracción cuando se califica de LEVE en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 de la base de la sanción que será la cuota dejada de ingresar.>

QUINTO.- Contra dicho acuerdo de liquidación y acuerdo de imposición de sanción se interpuso ante el TEAR de las Illes Balears sendas reclamaciones económico-administrativas. El TEAR dicta resolución acumulada el 31-05-2021 en sentido desestimatorio. La resolución se notifica el 10-06-2022 y contra la misma se presenta el presente recurso de alzada. En la resolución se hace constar en el Fundamento de Derecho Cuarto, lo siguiente:

<Sin perjuicio de lo dispuesto anteriormente por el Tribunal Supremo y que esta Sede comparte, la cuestión principal es determinar si la vivienda transmitida ha constituido la vivienda habitual de la reclamante en los términos marcados por la normativa.

De la información obrante en el expediente administrativo se pone de manifiesto que la adquisición se realiza el día ... de ... de 2013 y la transmisión de la misma en fecha ... de ... de 2015, es decir, 2 años y 261 días después. Los adquirentes del inmueble inscribieron en el registro de la propiedad el mismo día ... de ... de 2015, la plena propiedad del inmueble. Sin embargo, en escritura pública otorgada en fecha ... de ... de 2017 se pone de manifiesto que el reclamante y su esposa han estado ocupando y disfrutando de la vivienda transmitida en precario. Es decir, desde el día de la transmisión hasta la ocupación efectiva, la utilización de la vivienda ha sido en precario por los transmitentes. Este hecho es de gran relevancia, ya que el reclamante y su esposa, pretenden defender que el tiempo de utilización de la vivienda transmitida en precario, se contabilice, se contabilice a efectos del plazo de tres años de residencia efectiva en la vivienda para poder calificarla de habitual y así beneficiarse de la exención por reinversión en vivienda habitual.

Por lo tanto, teniendo en cuenta lo dispuesto por el Alto Tribunal en relación a la definición del precario, implica que la posesión jurídica del bien en cuestión no corresponde al sujeto que utiliza el bien en precario. Es decir, el precario supone una utilización ajena sin título, o en virtud de título nulo o que haya perdido validez, sin que medie renta o cualquier otra contraprestación.

En consecuencia, la institución jurídica del precario, no supone en ningún caso computarse a efectos del plazo legal mínimo exigido por el artículo 41 bis RIRPF de tres años de residencia continuada en la vivienda, para considerarla como habitual, sino que sólo debe computarse la posesión que se realiza en concepto de pleno dominio.

|(...)>

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si la resolución recurrida, que confirma el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción dictados, son conforme a Derecho.

TERCERO.- Con carácter previo, como señala la resolución de este TEAC de 28-09-2008 RG 00-08264-2008 DYCTEA, hay que destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal de instancia, en pro de un pronunciamiento estimatorio. Esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas. Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que tratara de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el Tribunal de instancia se hace en la resolución que se impugna. Ciertamente es que el artículo 237 de la LGT atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "*todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente*", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta

aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998"

El criterio de la citada resolución del este TEAC ha sido mantenido igualmente en otras resoluciones posteriores como la de 24-05-2017 RG 00-01070-2014 DYCTEA. Por tanto, en la medida en que este TEAC considere que las cuestiones que se alegan ha sido resueltas adecuadamente por el TEAR y que el interesado no ha cuestionado de manera crítica sus razonamientos, procederá a remitirse a la respuesta dada por el TEAR cuando la considere conforme a Derecho.

CUARTO.- Aclarado lo anterior, en primer lugar, se alega que el acuerdo de liquidación, que ha confirmado la resolución del TEAR, aplica una interpretación restrictiva de la normativa, al considerar que el cómputo del plazo de tres años de residencia habitual está ligado al de la titularidad del pleno dominio del inmueble. Circunstancia que, según la Inspección y el TEAR, *"no ha concurrido en el presente caso, puesto que la utilización por 3 años se ha alcanzado cuando la vivienda era utilizada en precario. Es evidente por lo tanto, que el precario no conlleva el pleno dominio de la vivienda, por lo que este Tribunal considera incumplido el plazo y la aplicación de la exención por reinversión resulta improcedente"*.

Con tales alegaciones el recurrente pretende defender que el tiempo de ocupación material de la vivienda en precario se contabilice a efectos del cómputo del plazo de tres años de residencia efectiva en la vivienda, para poderla calificar de habitual y poder beneficiarse de la exención por reinversión en vivienda habitual.

QUINTO.- La exención por reinversión en vivienda habitual se regula en el artículo 38 de la LIRPF que establece:

"Artículo 38. Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual.

Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida."

Por su parte el Reglamento del IRPF (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, dispone:

"Artículo 41. Exención por reinversión en vivienda habitual.

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

Artículo 41 bis. Concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones.

1. A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años."

En consecuencia de la normativa y jurisprudencia expuesta se desprende que es requisito indispensable, para que la ganancia patrimonial obtenida en la venta esté exenta, que tal ganancia se origine como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual y, para ello, la vivienda debe haberse utilizado al menos tres años, salvo causas justificadas que hayan obligado a abandonar la vivienda antes de los 3 años y que en el presente caso no concurren ni tan siquiera se han alegado.

En el supuesto que nos ocupa, de la documentación obrante en el expediente y de las alegaciones aportadas junto al escrito de interposición del presente recurso, resulta demostrado que el contribuyente adquirió en fecha ...-2013 una vivienda y que la misma se enajenó antes de que pasaran tres años desde su adquisición. Concretamente se vendió el ...-2015, documentando la compraventa en escritura pública.

También resulta demostrado que aunque el contribuyente vendió el inmueble antes de que pasaran 3 años desde que la compró, una vez vendida, siguió habitándola unos meses más a título de precarista.

Por tanto, está demostrado que cuando el contribuyente vendió su vivienda en ... de 2015 aún no habían pasado 3 años de su utilización como vivienda habitual, si bien dicho uso material como vivienda se prolongó unos meses más tras la venta, si bien a título de precarista.

Este TEAC comparte el criterio de la AEAT, confirmado por el TEAR en la resolución recurrida, de considerar que los beneficios fiscales vinculados a la vivienda habitual del contribuyente están ligados a la titularidad del pleno dominio de la vivienda, tal y como se expresa en la doctrina de este TEAC, reflejada en la resolución de 18-09-2018 RG 00-02456-2015, que reitera el criterio, con la legislación anterior, plasmada en TEAC 06-10-2000 RG 00-01565-1997. También en diversas Consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda, como en la Consulta Vinculante de 13 de junio de 2022, número 1343-22 o la Consulta Vinculante, número 1740-21 de 4 de junio de 2021. En el plano jurisprudencial, el Tribunal Supremo (TS) ha consolidado una línea clara según la cual el disfrutar de exenciones o deducciones vinculadas a la inversión en o de la vivienda requiere ostentar el pleno dominio de la misma, a la luz de lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 35/2006. Así, en la sentencia número 551/2004, de 8 de octubre, en un caso de exención por reinversión, doctrina que se recoge en la sentencia de 20 de diciembre de 2018, si bien para otro beneficio distinto (exención de ganancia por transmisión de mayores de 65 años) considera los requisitos del concepto común de vivienda habitual:

"De conformidad con lo razonado procede declarar sobre la cuestión de interés casacional que en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual, regulada en el art 31.4.b del TRLIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados, y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma".

También más recientemente sobre la necesidad del pleno dominio en las sentencias del TS de 20-12-2018 recurso 3392/2017 o 12-12-2022 recurso 7219/2020.

Es por ello que la ocupación material de la misma mediante ejercicio del derecho de precario implica que el pleno dominio fue transmitido en el momento de la compraventa a los adquirentes de la misma el ...-2015 (tal y como se refleja en la escritura de compraventa aportada por el recurrente, en los términos siguientes:

<sin perjuicio de la transmisión del pleno dominio del inmueble a los compradores por medio de esta escritura de compraventa, los vendedores confieren en este acto la posesión material del inmueble en concepto de precario y como derecho personalísimo a

favor de estos, ininterrumpidamente por el periodo que media entre la firma de esta escritura y la fecha de devolución y entrega de la posesión del inmueble al comprador, la cual se producirá no más tarde del ... de ... de 2017 (...)

- También se estipula, como garantía del pago, una condición resolutoria: (...) Asimismo, en la citada escritura se acuerda que el derecho de los vendedores a mantener la posesión del inmueble en concepto de precario se condiciona al íntegro y estricto cumplimiento, por su cuenta y a su costa, de las siguientes obligaciones.>

La figura del precario no aparece regulada específicamente en nuestro ordenamiento jurídico. No obstante, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 21 de diciembre de 2020, número 691/2020, en relación al precario dispone lo siguiente:

2.- La institución jurídica del precario no aparece específicamente regulada en nuestro ordenamiento, si bien la mayoría de la doctrina lo encuadra en el artículo 1750 CC. No obstante, ha sido desarrollado por una abundante jurisprudencia, que ha definido el precario como "una situación de hecho, que implica la utilización gratuita de un bien ajeno, cuya posesión jurídica no nos corresponde, aunque nos hallemos en la tenencia del mismo y por tanto la falta de título que justifique el goce de la posesión, ya porque no se haya tenido nunca, ya porque habiéndola tenido se pierda o también porque nos otorgue una situación de preferencia, respecto a un poseedor de peor derecho" (sentencias 110/2013, de 28 de febrero; 557/2013, 19 de septiembre, 545/2014, de 1 de octubre y 134/2017, de 28 de febrero). Existe el precario : (i) cuando hay una situación de tolerancia sin título; (ii) cuando sobreviene un cambio de la causa por cesar la vigencia del contrato antes existente, (iii) o incluso la posesión gratuita sin título y sin la voluntad del propietario (SSTS de 3 de diciembre de 1.958 y 30 de octubre de 1.986, entre otras).

Por tanto, este TEAC considera, al igual que hizo el TEAR y los órganos de Inspección de la AEAT, que el precario supone una utilización ajena sin título, o en virtud de título nulo o que haya perdido validez, sin que medie renta o cualquier otra contraprestación. En consecuencia, la institución jurídica del precario, no debe en ningún caso computarse a efectos del plazo legal mínimo exigido por el artículo 41 bis del RIRPF de tres años de residencia continuada en la vivienda, para considerarla como habitual, sino que sólo debe computarse la posesión que se realiza en concepto de pleno dominio.

En consecuencia, resulta claro que la residencia en la vivienda transmitida en concepto de propietario ha sido inferior a tres años, lo que nos lleva a considerar que se ha incumplido el plazo y la aplicación de la exención por reinversión resulta improcedente.

Por lo expuesto, procede confirmar la tributación de la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda, tal y como se ha efectuado en el acuerdo de liquidación y confirmado en la resolución impugnada.

SEXTO.- El segundo motivo de oposición del interesado a la resolución recurrida es que el TEAR no ha tomado en consideración las dos alegaciones siguientes.

En la primera de ellas el recurrente se apoya en la inexistencia de ocultación y transparencia, reconocidas expresamente por la Inspección en propio acuerdo sancionador.

Respecto a este motivo de alegación, cabe afirmar, como así lo hizo la Inspección de los Tributos que

<el obligado tributario incumple los requisitos establecidos en el artículo 41 bis del RIRPF, ya que ha quedado demostrado que la vivienda transmitida no ha constituido su residencia habitual durante un período continuado de tres años, y por ello carece de la condición de vivienda habitual. Además, no existe ni precepto legal ni criterio

interpretativo que ampare su conducta. Por lo tanto, podemos calificar la conducta del obligado tributario, cuanto menos, como negligente, pues se está beneficiando de un beneficio fiscal reservado para una determinada vivienda cuya definición y requisitos vienen establecidos legalmente, sin reunir los requisitos para ello, y que, por ello, y a pesar de no existir ocultación en la comisión de la infracción, merece ser sancionada. (...) En el presente caso, no se aprecia la concurrencia de ocultación pues el obligado tributario ha incluido los datos en las declaraciones presentadas (tanto en la declaración ordinaria como en la complementaria presentada en el ejercicio 2018)".

Dada la ausencia de ocultación "procede calificar la infracción de dejar de ingresar parte de la cuota correspondiente a la correcta autoliquidación del IRPF del ejercicio 2015 como LEVE.>

En la segunda de ellas el recurrente expone que se ha producido una diferencia interpretativa razonable de la norma entre la Inspección y el contribuyente, por lo entiende que excluye de reproche sancionador.

El contribuyente interpretó el término "*residencia*" a los efectos de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual, como una mera estancia o permanencia material en el inmueble, lo cual se contrapone al criterio sostenido reiteradamente por la doctrina y jurisprudencia puesto de manifiesto en el acuerdo sancionador por el órgano Inspector y por el TEAR en su resolución consistente en que "*los beneficios fiscales vinculados a la vivienda habitual del contribuyente están ligados a la titularidad del pleno dominio de la vivienda. La aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual requiere, por tanto, que dicha vivienda sea una edificación cuyo pleno dominio, aunque sea compartido, le corresponda a quien en ella resida, y que esa residencia se haya mantenido, siendo titular del pleno dominio, durante un período continuado de, al menos, tres años.*" (criterio reflejado, entre otras, en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 15 de julio de 2019, número 1821/2019).

En el mismo sentido, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid en la Sentencia de 7 de noviembre de 2013, número 981/2013 (rec.651/2011) señala lo siguiente:

<Aunque, ciertamente, ni la Ley ni el Reglamento se refieren o precisan que es necesario tener la propiedad o dominio pleno de las viviendas habituales que se adquieren y transmiten, la Sala estima que es necesario tener el pleno dominio de las viviendas y este es el espíritu que se desprende de la normativa como ha expuesto en sentencias precedentes, pues resulta necesario que el contribuyente disponga del pleno dominio para poderlo transmitir; el nudo propietario no ostenta la titularidad plena de las viviendas, pues se simultanea o coexiste con el derecho real de usufructo vitalicio que ostenta el padre del contribuyente que limita el dominio o la propiedad plena e impide que el recurso pueda tener acogida>.

Por tanto, este TEAC entiende que no cabe apreciar interpretación razonable de las normas aplicadas, habida cuenta de que éstas resultan claras en su interpretación y aplicación, no existiendo contradicción alguna en tal sentido por parte de la jurisprudencia o la doctrina entendiéndose ambas que para poder aplicar la exención prevista en el artículo 38 de la LIRPF es necesario disponer del pleno dominio del inmueble, aunque sea compartido. La simple lectura de dicho criterio reiterado habría permitido conocer al recurrente la potencialidad de su conducta para producir un resultado antijurídico.

SÉPTIMO.- El segundo motivo de oposición del interesado se basa en alegar que tanto la resolución impugnada como el acuerdo sancionador deberían ser anulados debido a que no se razona ni se motiva la concurrencia de culpabilidad necesaria para que concurra el reproche administrativo, basándose en fórmulas genéricas y estereotipadas de argumentación sin aplicarlas al caso concreto.

Concretamente se imputa al reclamante la realización de la conducta tipificada en el artículo 191 de la LGT, consistente en dejar de ingresar la deuda que debiera

resultar de la correcta autoliquidación del impuesto.

Ahora bien, para que proceda la imposición de sanción no basta con que la conducta este tipificada, siendo preciso que concorra la necesaria culpabilidad con cualquier grado de negligencia, conforme dispone el artículo 183.1 de la LGT.

Si bien es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la LGT, según el cual "*son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*", debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179, que establece que:

"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 la 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:

(...)

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."

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio, que opera no solo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por el recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

En este sentido, este TEAC ha dicho en numerosas ocasiones que la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Por tanto, para apreciar la existencia de culpabilidad no es preciso que el contribuyente sea consciente de que obtiene el resultado prohibido, y que además dicha obtención sea deliberada (conciencia y voluntad que configuran el dolo), sino que basta con que no actúe de forma diligente en el cumplimiento de su deber de autoliquidación.

A juicio de este TEAC cabe apreciar que del acuerdo de imposición de sanción resultan acreditadas suficientemente las circunstancias que determinen la concurrencia de la necesaria culpabilidad, ya que el reclamante declaró exenta la

ganancia patrimonial generada por la enajenación de su vivienda basándose en una interpretación errónea del precepto, y en la motivación del acuerdo sancionador se señala expresamente lo siguiente:

<"en el presente caso, el Sr. Axy y su esposa pretenden defender que el tiempo de ocupación de la vivienda en precario se contabilice a efectos del cómputo del plazo de tres años de residencia efectiva en la vivienda, para poderla calificar de habitual y poder beneficiarse de la exención por reinversión en vivienda habitual. Resulta evidente que la calificación de habitual de la vivienda transmitida les hubiera supuesto un gran ahorro fiscal, al poder haber declarado, parte de la cuantiosa ganancia de patrimonio obtenida como exenta.

Sin embargo, doctrina y jurisprudencia sólo admiten que la posesión continuada durante al menos tres años lo sea en concepto de dueño"

"En el presente expediente, el obligado tributario y su esposa transmiten jurídicamente en fecha .../2015 la vivienda generadora de la ganancia de patrimonio que pretenden declarar exenta, mediante el otorgamiento de escritura pública. En esta escritura se concentran en un mismo acto contrato (título) y entrega (modo). Existen numerosas expresiones que reafirman la presunción iuris tantum establecida en el artículo 1.462 del CC y que evidencian que es en ese momento en el que se produce la entrega jurídica de la vivienda a los adquirentes, si bien los transmitentes siguen ocupándola en precario, con consentimiento de los adquirentes. Como ejemplo podemos citar las siguientes manifestaciones: (...;)

Todo lo expuesto en este apartado pone de manifiesto que el obligado tributario y su esposa se acogieron improcedentemente a la exención por reinversión en vivienda habitual. El obligado tributario incumple los requisitos establecidos en el artículo 41 bis del RIRPF, ya que ha quedado demostrado que la vivienda transmitida no ha constituido su residencia habitual durante un período continuado de tres años, y por ello carece de la condición de vivienda habitual. Además, no existe ni precepto legal ni criterio interpretativo que ampare su conducta. Por lo tanto, podemos calificar la conducta del obligado tributario, cuanto menos, como negligente, pues se está beneficiando de un beneficio fiscal reservado para una determinada vivienda cuya definición y requisitos vienen establecidos legalmente, sin reunir los requisitos para ello, y que, por ello, y a pesar de no existir ocultación en la comisión de la infracción, merece ser sancionada.>

Respecto del acuerdo sancionador, compartimos el criterio expuesto tanto por la Inspección como por el TEAR, por cuanto sí concurre el elemento subjetivo infractor y no se aprecia la existencia de la causa exoneratoria de responsabilidad por actuación razonable, pues la conducta realizada incurre, cuanto menos, en negligencia, al no ajustarse a lo dispuesto por la norma, de acuerdo con un criterio doctrinal y jurisprudencial pacífico y constante, cuya simple lectura habría permitido conocer al recurrente la potencialidad de su conducta para producir un resultado antijurídico, sin que en ningún caso se pueda alegar una interpretación razonable de la norma que ampare tal conducta.

Pues bien, las expresiones contenidas en el acuerdo sancionador parcialmente transcritas en la presente resolución, que se refieren propiamente a la culpabilidad de la conducta del sujeto sancionado, deben considerarse que contienen la motivación suficiente a los efectos de valorar la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no constituyen una simple manifestación genérica, sino que expresan la necesaria concreción e individualización en este concreto caso, probando el conocimiento del recurrente acerca de la transmisión del pleno dominio de su vivienda, teniendo en cuenta que en el acuerdo sancionador se enumeran una serie de hechos que reafirman la presunción *iuris tantum* establecida en el artículo 1.462 del CC y que evidencian que es el ...-2015, el momento en el que se produce la transmisión de la propiedad de la vivienda a los adquirentes, si bien los transmitentes siguen ocupándola en precario, de tal manera que consta en dicho acuerdo el necesario nexo entre la intencionalidad y el hecho.

La presunción de inocencia del contribuyente, queda desvirtuada en el presente

caso por la motivación de la culpabilidad, que queda debidamente acreditada no sólo por la descripción de la conducta, sino por la valoración de la misma que se hace en el acuerdo sancionador, aunque sea a título de negligencia, no concurriendo interpretación razonable de la norma, como causa de exclusión de la culpabilidad, no pudiendo considerarse que exista una interpretación razonable en relación con la actuación del recurrente y las normas aplicables.

En este sentido, en la resolución recurrida del TEAR se razona cumplidamente sobre la procedencia del acuerdo sancionador, concluyéndose lo siguiente:

<De lo anterior se desprende a juicio de este Tribunal que no solo se identifica la conducta de la parte reclamante merecedora de la sanción, sino que también se permite concluir que el acuerdo está suficientemente motivado en relación con el elemento subjetivo de la culpabilidad, pues se acredita la concurrencia de ésta según las exigencias derivadas de la Ley 58/2003 General Tributaria, habiendo señalado el Tribunal Supremo en Sentencia de 12/07/10 (rec. 480/2007) que la presencia de la culpabilidad queda acreditada si el órgano sancionador infiere "... razonada, razonablemente y de forma, suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes", como es el caso.>

En consecuencia, tanto el acuerdo sancionador, como la resolución del TEAR están debidamente motivadas, sin que se haya generado ningún tipo de indefensión en el recurrente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.