

S TS 17/2/2021

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 211/2021 de 17 Feb. 2021, Rec. 6309/2019

Ponente: Cudero Blas, Jesús.

Nº de Sentencia: 211/2021

Nº de Recurso: 6309/2019

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Ref. CISS 3913/2021

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Hecho imponible. Plazos para la exención por reinversión en vivienda habitual. Cuando la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción el plazo de que dispone el obligado tributario para reinvertir el importe obtenido con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual anterior, es el de dos años contados desde la transmisión de su vivienda, bastando con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente, sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda o de que la construcción de ésta haya ya concluido. Lo esencial, para la exención es el plazo en el que se reinvierte -inferior a dos años en todo caso-, no la fecha en la que se entrega o adquiere el dominio de la vivienda de nueva construcción.

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra sentencia del TSJ Cataluña dictada en procedimiento ordinario sobre liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007.

El Supremo desestima un recurso de casación del abogado del Estado, que consideraba que debía condicionarse el cumplimiento del plazo de dos años a la entrega material de la vivienda construida. Procede la exención al haberse realizado la reinversión en el plazo de 2 años, aunque la construcción no estuviese concluida.

R. CASACION núm.: 6309/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 211/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 17 de febrero de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **6309/2019**, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 21 de mayo de 2019, dictada en el procedimiento ordinario núm. 194/2017, sobre liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007.

Ha sido parte en autos doña DELIA, representada por el procurador de los tribunales don Federico Rupérez Palomino y bajo la dirección letrada de don Carlos Ramón Chinchilla Salido.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada con fecha 21 de mayo de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el procedimiento ordinario núm. 194/2017, cuya parte dispositiva es la siguiente:

"Estimar el recurso contencioso-administrativo número 194/2017 interpuesto por DELIA contra las actuaciones tributarias objeto de esta litis más arriba identificadas, al resultar disconformes a Derecho por los fundamentos que se desprenden de esta resolución y, en consecuencia, anular la resolución económico-administrativa recurrida y la liquidación tributaria de la que aquélla trae causa, con condena a la Administración tributaria a estar y pasar y, en definitiva, a hacer efectivos los anteriores pronunciamientos con todas las consecuencias legales y efectos jurídicos inherentes. Sin imposición de costas".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación y admisión del mismo.

1. Frente a la citada sentencia, el abogado del Estado -parte demandada en la instancia-preparó recurso de casación en el que identificó como infringidos el artículo 14 de la Ley General Tributaria, el artículo 38.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el

artículo 41 del reglamento de dicho impuesto, al considerar que la sentencia aplica erróneamente el régimen jurídico de la deducción por reinversión en vivienda habitual del artículo 55 del reglamento del impuesto, que asimila a la adquisición de la vivienda la construcción o la ampliación de la misma, a un supuesto distinto, cual es el de la exención por reinversión en vivienda habitual, limitado por la ley a supuestos de adquisición o rehabilitación.

2. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación y la Sección Primera de esta Sala Tercera lo admitió por auto de 13 de marzo de 2020 en el que se consideró que tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente cuestión:

"Determinar, en interpretación de los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el plazo de que dispone el obligado tributario para reinvertir el importe obtenido con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual, cuando la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción".

TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición al mismo.

1. En su escrito interponiendo recurso de casación, de fecha 15 de junio de 2020, el abogado del Estado interesa de la Sala:

"Que teniendo por presentado este escrito y por interpuesto el recurso de casación, previo los trámites oportunos, fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de enero de 2017 y los actos administrativos de los que trae causa".

2. La representación procesal de la Sra. DELIA defiende el acierto de la sentencia recurrida y suplica, en su escrito de oposición:

"Que tenga por formulada oposición al recurso de casación y fije la doctrina conforme a la que en los supuestos de exención de ganancia patrimonial obtenida por la venta de la vivienda habitual y reinversión de la misma en la adquisición de vivienda habitual, en su modalidad de construcción, establecida en los artículos 38 de la ley de renta y 41 de su reglamento, en relación con el artículo 55 de dicho reglamento, acogiéndose a una interpretación teleológica y sistemática de la norma, se establezca que dicho plazo de reinversión, en dicho supuesto de nueva construcción, es el de cuatro años, que viene dado por el artículo 55 donde el legislador de forma expresa asimila a la adquisición de vivienda la construcción de la misma cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen las obras en un plazo no superior a cuatro años".

CUARTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

La Sala señaló para la deliberación, votación y fallo de este recurso, la audiencia del 2 de febrero de 2021, fecha, en la que, efectivamente, y previa deliberación, se votó y falló el mismo, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos del litigio.

1. El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por el abogado del Estado es o no conforme a Derecho al concluir que, a tenor de las circunstancias del caso, resultaba procedente la exención por reinversión en la adquisición de vivienda habitual de la suma de 86.066,92 euros, aplicada por la contribuyente en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2007 y negada por la Administración Tributaria al considerar que no reunía el requisito del plazo de reinversión establecido en la normativa aplicable.

2. La solución a las cuestiones que el recurso plantea exige partir de los hechos del litigio que, a tenor de las actuaciones procesales y de las alegaciones de las partes, son los siguientes:

2.1. El 8 de febrero de 2007, doña DELIA transmitió su vivienda habitual mediante escritura pública y en su autoliquidación por el IRPF de dicho ejercicio consignó, en lo que a dicha transmisión se refiere, una ganancia patrimonial exenta por reinversión.

2.2 La reinversión de la ganancia se materializó en un inmueble en construcción cuya declaración de obra nueva es de 9 de abril de 2010.

2.3. Es un hecho que ha de reputarse no controvertido (así se desprende del fundamento jurídico quinto de la sentencia recurrida) que la cantidad obtenida en la enajenación de la anterior vivienda habitual (de la calle ... de Gelida) se reinvertió en el pago de la adquisición de la nueva vivienda habitual (en la calle ... de Vallirana) dentro del plazo de los dos años siguientes a aquella enajenación (8 de febrero y 17 de febrero de 2007, respectivamente).

2.4. La oficina gestora y el TEAR de Cataluña consideran que el importe obtenido por la enajenación controvertida no había sido reinvertido dentro del plazo legal (dos años, a tenor del artículo 38 del texto refundido de la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas) por cuanto la reinversión en un inmueble en construcción no es apta a los efectos de la reinversión cuando -como es el caso- la construcción finalizó el 9 de abril de 2010, esto es transcurridos dos años desde la fecha de transmisión.

2.5. La sentencia ahora recurrida, por el contrario, entiende que ese criterio resulta excesivamente restrictivo, pues supone interpretar el concepto de "adquisición de vivienda habitual" de una forma muy rígida para los casos - como el controvertido en autos-en que lo que se adquiere es una vivienda "en construcción", de manera que lo adecuado es tener en cuenta el importe invertido por el sujeto pasivo en el período correspondiente (dos años), aunque la vivienda en construcción se entregue en un momento posterior a esa fecha.

SEGUNDO. El criterio de la Sala: en el ámbito de la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF, lo esencial es el plazo en el que se reinvierte (inferior a dos años en todo caso), no la fecha en la que se entrega o adquiere el dominio de la vivienda de nueva construcción.

1. Dispone el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio que: "Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente,

siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen".

Por su parte, respecto de esas "condiciones reglamentarias", el artículo 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, señala, por lo que ahora interesa, que: "La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual (...)"

2. No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la única exigencia temporal expresamente prevista en la norma como "condición" para la exención es que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en menos de dos años "desde la fecha de la transmisión".

No dice el precepto -ni en este apartado, ni en ningún otro referido a la "exención por reinversión en vivienda habitual"-que en el plazo de dos años la vivienda habitual que se adquiriera con el importe que se reinvierte deba estar "terminada",o "en plenas condiciones de habitabilidad" o "habitada por el contribuyente". Solo señala, insistimos y en relación con la condición temporal, que se reinvierta en menos de dos años y que el *dies a quo* de dicho plazo ha de situarse en la fecha de la transmisión.

3. Según el *factum* que nos proporciona la sentencia recurrida, la contribuyente (i) enajena su vivienda habitual el 8 de febrero de 2007, (ii) compra una nueva en construcción el 14 de febrero de 2007, (iii) y ésta le es entregada (*traditio* instrumental) mediante escritura notarial de 9 de abril de 2010.

Vemos, pues, que la obligada tributaria *reinvierde el importe obtenido* en la compra de una vivienda habitual en menos de dos años desde la enajenación de la anterior, pero que la nueva vivienda -que estaba en construcción cuando es adquirida-no le es entregada hasta algo más de tres años después desde aquella transmisión.

4. Para la Administración y para el abogado del Estado esta última fecha (la de la entrega de la vivienda) es la que debe tenerse en cuenta a efectos del cumplimiento del plazo previsto en el precepto reglamentario, al punto de que reprochan a la sentencia recurrida la infracción del artículo 14 de la Ley General Tributaria, que proscribía la analogía, pues, a su juicio, aplicaría a un instituto (la *exención* por reinversión) un precepto previsto para otro completamente distinto (la *deducción* por reinversión).

Y es que, en relación con la *deducción* por reinversión en vivienda habitual, el artículo 55 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas asimilaba a la adquisición de vivienda la construcción "cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión" (el subrayado es de esta sentencia).

5. Varias razones nos llevan a rechazar la tesis propugnada por el representante de la Administración del Estado y hoy recurrente en casación:

5.1. En puridad, la *ratio decidendi* de la sentencia impugnada no descansa en la aplicación analógica del artículo 55 del reglamento, sino en una interpretación literal del artículo 41, que compartimos plenamente: la norma no exige que en el plazo de dos años se produzca la

adquisición jurídica (título y modo) de la nueva vivienda habitual, sino exclusivamente que en dicho plazo se "reinverta el importe obtenido en la enajenación" y eso es lo que, cabalmente, ha efectuado la contribuyente en nuestro asunto, pues transmitió su vivienda de la localidad de Gelida el 8 de febrero de 2007 y *reinvirtió* el importe obtenido en dicha enajenación en la adquisición de una vivienda en construcción en la localidad de Vallirana el 14 de febrero de 2007.

5.2. Una interpretación como la propugnada por la Administración supone incorporar al precepto una condición (la efectiva adquisición del dominio de la vivienda habitual) no prevista expresamente por la norma y que podía haberse incorporado al precepto si el reglamento así lo hubiera considerado: habría bastado con señalar en el artículo 41 que la reinversión deberá efectuarse en el plazo de dos años "en la adquisición del dominio de una nueva vivienda".

Repárese, sin embargo, que el artículo 41.2, primer párrafo ni siquiera utiliza el vocablo "adquisición", sino exclusivamente "reinversión del importe".

5.3. En cualquier caso, la invocada infracción del artículo 14 de la Ley General Tributaria debe ponerse en conexión con los preceptos a los que se referiría la analogía prohibida y, estos, a su vez, con los verdaderamente aplicables al caso debatido.

A tal efecto, la aplicación al caso del artículo 55 del reglamento ha sido admitida por esta Sala en sentencia de 23 de julio de 2020 (recurso de casación núm. 4417/2017) en la que afirmamos lo siguiente: "En el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no puede considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva vivienda habitual en las condiciones del artículo 41 RIRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión".

Sobreentendimos, así, que era aplicable el artículo 55 citado, si bien para resaltar que, en el caso allí examinado, se había rebasado el plazo de cuatro años, a contar desde el inicio de la inversión, lo que significa, de un lado, que el régimen de los artículos 54 y 55 es aplicable no sólo a la deducción, sino también a la exención, pues el primero de ellos es objeto de remisión explícita y el segundo cabe considerar que la efectúa de modo implícito, al definir el titular de la potestad reglamentaria no solo el concepto de vivienda habitual sino los de ampliación y construcción.

6. En definitiva, procede responder a la cuestión suscitada en el auto de admisión en el sentido siguiente:

La interpretación de los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, cuando la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción, es la de que el plazo de dos años establecido reglamentariamente para reinvertir es aquel del que dispone el contribuyente, y debe contarse desde la transmisión de su vivienda, bastando a tal efecto -para dar cumplido el requisito-con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente, sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda, mediante su entrega material, o de que la construcción de ésta haya ya concluido.

TERCERO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Dicho lo anterior, no procede acoger la posición procesal del abogado del Estado, en la que, en desacuerdo con lo que hemos expuesto, se condiciona el cumplimiento del plazo de dos años a la entrega material de la vivienda construida a cambio de la originariamente cedida, mediante la teoría del título y el modo, exigencia que ni se encuentra en la ley ni cabe deducirla de su tenor, pues ésta habla de reinversión exclusivamente.

Ello determina la desestimación del recurso de casación, pues la Sala de Cataluña ha aplicado, al resolver el asunto, la doctrina que se ha establecido en el fundamento anterior

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en costas por dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de fecha 21 de mayo de 2019, dictada en el procedimiento ordinario núm. 194/2017, sobre liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007.

Tercero. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.