

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 553/2023 de 5 May. 2023, Rec. 7851/2021

Ponente: Toledano Cantero, Rafael.

LA LEY 78500/2023

Establece doctrina

Doctrina esencial

Base imponible. Reinversión de ganancias. Requisitos.

En las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en la misma.

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Hecho imponible. Ganancias patrimoniales exentas. Reinversión en vivienda habitual Interpretación extensiva del apartado 3 del art. 41 bis, RIRPF que regula el requisito de la actualidad del uso como vivienda habitual al tiempo de la enajenación. En las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el otro cónyuge que permaneció en la misma.

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia del TSJ Comunidad Valenciana, estimatoria parcial del recurso formulado frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestimó la reclamación planteada contra la liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017.

A Favor: OBLIGADO TRIBUTARIO.

En Contra: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección Segunda

Sentencia núm. 553/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 5 de mayo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7851/2021, promovido por la Abogacía del Estado, en la representación y asistencia letrada que le es propia, contra la sentencia núm. 768/2021, de 15 de septiembre, dictada en el recurso núm. 1430/2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Comparece como parte recurrida don MARTÍN, representado por el procurador de los Tribunales don José Alberto Sánchez Martínez, bajo la dirección letrada de don Felipe López Guerrero.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 768/2021, de 15 de septiembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, estimatoria parcial del recurso núm. 1430/2020 formulado frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana [«TEARCV»], de 30 de julio de 2020, que desestimó la reclamación planteada por don MARTÍN contra la liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], ejercicio 2017, por importe de 10.865,39 euros.

SEGUNDO.- La Sala de instancia estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo con sustento, en lo que aquí interesa, en el siguiente razonamiento:

«QUINTO.- Ahora interesa transcribir en parte el art. 41 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, 30 de marzo) precepto relativo a la "exención por reinversión en vivienda habitual" según el cual "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. [...] Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento".

El citado art. 41 bis, que trata del "concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones", dice en su apartado 2 que "para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras. No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias: Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo. [...]". Y añade en su apartado 3: "A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los arts. 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión".

Hicimos transcripción del art. 55 del Reglamento del Impuesto cuando dice que "se asimilan a la adquisición de la vivienda" el supuesto de hecho descrito en el apartado 1.2º del citado precepto reglamentario, conforme al cual el cónyuge separado judicialmente puede seguir beneficiándose de la deducción siempre que de la que se marche e invierta hubiera sido su residencia habitual hasta su marcha, y lo siga siendo para el otro progenitor y los hijos comunes. Así pues, el precepto reglamentario asimila a una residencia habitual la que no disfruta de hecho el cónyuge separado. Por otro lado, con causa en su separación conyugal, se ha visto obligado a abandonar la referida residencia, esto es por una circunstancia que necesariamente impide la ocupación de la vivienda, por utilizar términos del art. 44 bis 2 (*sic*) del citado Reglamento. Por lo que a los efectos de disfrutar del beneficio fiscal del art. 38 de la Ley del Impuesto, si hasta el momento de la venta el otro progenitor y sus hijos comunes hubieron continuado en la residencia que el cónyuge separado hubo adquirido en todo o en parte, debe entenderse que este cónyuge gozaba asimismo de la residencia habitual en la vivienda al momento de su definitiva venta.

Con esto acogemos estas alegaciones de la parte recurrente y estimamos en parte el presente recurso contencioso-administrativo».

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 4 de noviembre de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF»], en relación con los artículos 41 y 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el reglamento de la LIRPF [«RIRPF»].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 8 de noviembre de 2021.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 15 de junio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

Determinar si la vivienda transmitida puede considerarse residencia habitual, a los efectos de disfrutar de la exención por reinversión contemplada en el artículo 38 LIRPF, cuando en aquella no reside el cónyuge en el momento de la transmisión ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, aunque en el momento de la transmisión la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con los artículos 41 y 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de la LIRPF.

Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa».

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la abogada del Estado, mediante escrito registrado el 21 de julio de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que, por un lado, «[...] la STSJCV confunde los distintos requisitos para tener derecho a la exención de la ganancia patrimonial, cuando considera que puede tenerse en cuenta la separación matrimonial como circunstancia que exige el cambio de domicilio, contemplada en el art. 44.bis.2 RIRPF, que es el que la STSJCV cita»; y, por otro, «[...] asimila la deducción por adquisición de vivienda a la exención de la ganancia patrimonial por la trasmisión de

vivienda aunque, [...], son dos beneficios fiscales diferentes, hasta el punto de que, en la actualidad, uno (la exención) subsiste y el otro (la deducción) no» (pág. 10 del escrito de interposición). Respecto a la cuestión casacional planteada propone como doctrina que: «La vivienda transmitida NO puede considerarse residencia habitual, a los efectos de disfrutar de la exención de la ganancia patrimonial por reinversión contemplada en el artículo 38 LIRPF, cuando el contribuyente NO reside en ella en el momento de la transmisión, ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, aunque en ese momento, la vivienda sea la residencia habitual de su ex cónyuge y de los hijos comunes» (pág. 11).

Finalmente solicita a esta Sala que «[...] fije doctrina en los términos que propugn[a] 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 TEARCV de 30-7-2020».

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador del Sr. MARTÍN presenta, el día 23 de septiembre de 2022, escrito de oposición en el que argumenta que «[...] procede la deducción de ambos préstamos hipotecarios, por mor de lo dispuesto en el Artículo 55.1.2 del Reglamento del Impuesto y 68.1 de la Ley del I.R.P.F., el que grava la vivienda que tiene la consideración de habitual para el otro progenitor (ex cónyuge) y los hijos menores, pues continúan residiendo en la misma, en la proporción del cincuenta por ciento, y de la nueva vivienda habitual adquirida como consecuencia del cese de la convivencia por separación y posterior divorcio matrimonial y el necesario traslado a otro domicilio, en este caso reconociéndose que resulta deducible en la proporción expresada del 77,23 por ciento [...]» (pág. 4 del escrito de oposición), y suplica a la Sala «[...] desestime dicho recurso, confirmando la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia».

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 25 de abril de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso.*

S e impugna en el presente recurso de casación la sentencia 768/2021, de 15 de septiembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, por la que estimó parcialmente el recurso núm. 1430/2020 promovido contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana [«TEARCV»], de 30 de julio de 2020, desestimatorio de la reclamación núm. 46/6766/19 instada por don MARTÍN frente a la liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], ejercicio 2017, por importe de 10.865,39 euros.

SEGUNDO.- *Antecedentes del litigio.*

Los antecedentes fácticos y argumentación de la sentencia recurrida son como sigue:

1. Don MARTÍN adquirió el 11 de abril de 2000, junto con su entonces cónyuge, una vivienda sita en Avenida G..., de Requena (Valencia), que constituyó su residencia habitual hasta que en el año 2005, como consecuencia de la separación y posterior disolución por divorcio de aquel matrimonio, el uso de la vivienda habitual fue adjudicado al otro cónyuge junto a los dos hijos comunes, por lo que el Sr. MARTÍN hubo de cesar en el uso de aquella vivienda, adquiriendo otra el día 21 de julio de 2005, ésta última sita en Avenida A., de Requena (Valencia). El día 21 de octubre de 2017 se enajenó la vivienda de Avenida G. de Requena, que hasta entonces había sido la vivienda habitual de la ex cónyuge e hijos comunes. El Sr. MARTÍN presentó el 26 de junio de 2018, declaración-liquidación del

IRPF de 2017, haciendo constar una deducción por inversión en vivienda habitual y la exención de la ganancia patrimonial derivada de la venta de aquella vivienda habitual de Avenida G. de Requena, y su reinversión en una nueva vivienda adquirida por el Sr. MARTÍN el 26 de julio de 2018 en calle M., de Valencia, domicilio que no se cuestiona que es su nueva vivienda habitual.

2. En 15 de enero de 2019 se inició procedimiento de comprobación limitada en aras a determinar la correcta aplicación de la citada deducción y exención, dictándose el 25 de junio siguiente liquidación provisional en la que se consideró incorrecta la aplicación de ambas, eliminando la exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda en la que residió el interesado con su familia hasta su divorcio en el año 2005 y que después, hasta la venta en 2017, había sido el domicilio habitual de su ex cónyuge e hijos menores.

3. El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa frente al acuerdo referido, que fue desestimada por resolución del TEARCV de 30 de julio de 2020, confirmando la eliminación de la exención de la ganancia patrimonial derivada de la vivienda, al considerar que aquella había perdido la condición de vivienda habitual debido a que por razón de la separación y posterior divorcio del contribuyente, que tuvo lugar doce años antes de la venta, cesó en el uso efectivo como su vivienda habitual, pese a que continuara siendo el domicilio habitual de la ex cónyuge e hijos comunes.

4. Frente a este acuerdo, el Sr. MARTÍN interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, registrado con el número 1430/2020, que fue parcialmente estimado por sentencia de 15 de septiembre de 2021 y, en lo que ahora interesa, reconoció el derecho a la exención de la ganancia patrimonial por haber reinvertido la producida en la venta efectuada en 2017 de la vivienda en Avenida G. de Requena, en la adquisición en 2018 de la nueva vivienda habitual en calle M., de Valencia, en la que pasó a fijar su domicilio habitual en 4 de marzo de 2019.

El razonamiento jurídico que lleva a la Sala a la estimación parcial del recurso se sintetiza en su fundamento de derecho quinto del siguiente tenor:

«QUINTO.- Ahora interesa transcribir en parte el art. 41 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, 30 de marzo) precepto relativo a la "exención por reinversión en vivienda habitual" según el cual "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. [...] Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento".

El citado art. 41 bis, que trata del "concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones", dice en su apartado 2 que "para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras. No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias: Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo. [...]". Y añade en su apartado 3: "A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los arts. 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión".

Hicimos transcripción del art. 55 del Reglamento del Impuesto cuando dice que "se asimilan a la adquisición de la vivienda" el supuesto de hecho descrito en el apartado 1.2º del citado precepto

reglamentario, conforme al cual el cónyuge separado judicialmente puede seguir beneficiándose de la deducción siempre que de la que se marche e invierta hubiera sido su residencia habitual hasta su marcha, y lo siga siendo para el otro progenitor y los hijos comunes. Así pues, el precepto reglamentario asimila a una residencia habitual la que no disfruta de hecho el cónyuge separado. Por otro lado, con causa en su separación conyugal, se ha visto obligado a abandonar la referida residencia, esto es por una circunstancia que necesariamente impide la ocupación de la vivienda, por utilizar términos del art. 44 bis 2 del citado Reglamento. Por lo que a los efectos de disfrutar del beneficio fiscal del art. 38 de la Ley del Impuesto, si hasta el momento de la venta el otro progenitor y sus hijos comunes hubieron continuado en la residencia que el cónyuge separado hubo adquirido en todo o en parte, debe entenderse que este cónyuge gozaba asimismo de la residencia habitual en la vivienda al momento de su definitiva venta (sic) [...]».

TERCERO.- *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 15 de junio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

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

Determinar si la vivienda transmitida puede considerarse residencia habitual, a los efectos de disfrutar de la exención por reinversión contemplada en el artículo 38 LIRPF, cuando en aquella no reside el cónyuge en el momento de la transmisión ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, aunque en el momento de la transmisión la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con los artículos 41 y 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de la LIRPF.

Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa».

CUARTO.- *Marco normativo.*

El art. 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) regula los supuestos de exención de ganancias patrimoniales, entre otros supuestos, por reinversión de los obtenidos en la enajenación de vivienda habitual en otra que tenga tal carácter, en los siguientes términos:

«[...] Artículo 38. *Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión.*

1. 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».

La remisión al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas requiere el examen de lo previsto en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RLIRPF), que establece:

«[...] Artículo 41. *Exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente*

creación.

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.

[...]

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

[...]

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.

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

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

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el apartado anterior se computará desde esta última fecha.

3. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión. [...]».

QUINTO.- *Argumentación de las partes.*

En el escrito de interposición del recurso de casación, la Abogacía del Estado expone que a través de la remisión al Reglamento que efectúa el art. 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, son de aplicación los artículos 41 y 41 bis del Real

Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de la LIRPF. Sostiene que, mediante la remisión que a su art. 41 bis hace el art. 41 de esta norma, el legislador establece un concepto material de vivienda habitual que exige residencia en la misma durante un plazo continuado de al menos tres años, que puede ser menor en determinadas circunstancias que exigen necesariamente el cambio de domicilio, que el precepto enumera, como puede ser la separación matrimonial (art. 41 bis.1). Además, tras la adquisición o rehabilitación, la efectiva ocupación ha de comenzar en el plazo de 12 meses, salvo las circunstancias anteriores (art. 41 bis.2). Finalmente, en caso de transmisión, para tener derecho a la exención tributaria de la ganancia patrimonial que se pueda obtener, es preciso estar residiendo en la vivienda habitual en el momento de la transmisión o hasta cualquier día de los dos años anteriores, sin salvedad o excepción alguna (art. 41 bis.3).

Por tanto, concluye la defensa de la Administración, no procede la exención de las ganancias derivadas de la venta de la vivienda habitual cuando hace más de dos años -en este caso son doce años- que el contribuyente dejó de ocupar efectivamente la vivienda, por la razón que sea. Considera que los tres apartados del art. 41 bis establecen tres requisitos distintos y acumulativos, de modo que el del apartado 3, relativo al momento en que se cesó en la utilización de la vivienda habitual, no se exceptúa en casos de separación o divorcio, ni en ningún otro.

Aduce la Abogacía del Estado que la sentencia recurrida ha hecho una interpretación extensiva de las condiciones para la deducción por inversión de vivienda habitual al caso de reinversión de la ganancia patrimonial por la enajenación de aquella vivienda que se siguió habitando en tal concepto por el otro cónyuge y los hijos comunes, pero que dejó de ser vivienda habitual para el recurrente, en este caso doce años antes de la enajenación. La sentencia, dice la Abogacía del Estado, aplica analógicamente una previsión de un beneficio fiscal distinto, como es el de la deducción por vivienda, pues en efecto, en el caso de cónyuges separados o divorciados que abandonan, por tal causa, la vivienda habitual, aún así podían deducirse en IRPF por la inversión realizada en tal concepto cuando siguen abonando cantidades por la adquisición de aquella vivienda habitual que sigue siendo donde residen en tal concepto el otro cónyuge e hijos comunes.

La Abogacía del Estado invoca los criterios de interpretación de las normas jurídicas, y considera que la que propone como solución a la cuestión de interés casacional se ajusta al tenor literal de los preceptos transcritos, atendido el sentido normal de sus palabras, de conformidad con lo establecido en los arts. 12 LGT y 3.1 CC, así como el art. 14 LGT (en relación con el art. 4.2 CC), en cuanto impiden hacer una interpretación extensiva o analógica del art. 41 bis.3 RLIRPF, como la que atribuye a la sentencia recurrida, para incluir en el mismo una excepción al momento último de ocupación de la vivienda habitual dentro de los dos años anteriores a la enajenación, en los casos de separación o divorcio, u otros similares, en que el transmitente lleva más de dos años sin vivir en ella, aunque sea por razón de la obligación de abandonar el domicilio habitual por tales causas.

Sostiene que no cabe equiparar los requisitos para la deducción por inversión en vivienda habitual a la exención de la ganancia patrimonial obtenida por la venta de dicha vivienda y su reinversión en una nueva vivienda habitual, puesto que se trata de dos beneficios fiscales, relacionados ambos con la vivienda, pero diferentes. Por ello, concluye, no han de tener derecho a la exención de la ganancia patrimonial los cónyuges separados o divorciados que no viven en la vivienda desde hace más de dos años antes de ser enajenada, pues no cabe deducir tal consecuencia por el hecho de que el legislador (que suprimió con carácter general la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del 2013) permita que el ex cónyuge, que ya no vive en la vivienda, aunque siga pagando por ella, siga teniendo derecho a la deducción si la adquirió antes del 31-12-2012, bajo el régimen transitorio regulado en la Ley 16/2012, que introdujo una DT 18ª en la LIRPF a estos efectos.

Para la Abogacía del Estado, es patente que la sentencia recurrida mezcla los requisitos para tener derecho a la exención de la ganancia patrimonial, con la regulación de un supuesto propio de la deducción por vivienda habitual, cuando considera que puede tenerse en cuenta la separación

matrimonial como circunstancia que exige el cambio de domicilio, contemplada en el art. 41 bis.2 RIRPF, que es el que la sentencia recurrida cita. Argumenta el representante de la Administración que, si bien los apartados 1 y 2 del art. 41 bis del RILRPF contemplan y dan relevancia, a efectos de los plazos que establecen, a determinadas circunstancias que exigen el cambio de domicilio, el apartado 3 del precepto no hace tal cosa.

Sostiene que la sentencia recurrida asimila la deducción por adquisición de vivienda a la exención de la ganancia patrimonial por la trasmisión de vivienda aunque, cuando lo cierto es que son dos beneficios fiscales diferentes, hasta el punto de que, en la actualidad, uno (la exención) subsiste y el otro (la deducción) no. Por ello, afirma, no es aplicable al caso el art. 55 RIRPF, que trae a colación la sentencia, que se refería a la deducción. Para la Abogacía del Estado este precepto no puede ser objeto de aplicación analógica por impedirlo el art. 14 LGT, máxime cuando el citado art. 55 RIRPF fue suprimido, con efectos 1-1-2013, por el RD 960/2013 y, por tanto, no era aplicable *"ratione temporis"*. Y, añade como conclusión que «[...] lo que el derogado art. 55 RLIRPF permitía, era simultanear la deducción por la anterior vivienda (la común de los cónyuges antes de la separación) y la que correspondiera a la nueva vivienda adquirida por uno de ellos, lo que en absoluto permite deducir que si los cónyuges divorciados venden la vivienda de titularidad común, el que lleva sin vivir en ella más de dos años, pueda considerar exenta la ganancia patrimonial que obtiene de esta venta al comprar una nueva vivienda. Esta conclusión no resultaba del precepto, ni siquiera cuando estaba vigente. Menos todavía en relación con ejercicios posteriores a su derogación, en los que el único artículo a tener en cuenta es el art. 41 bis RIRPF transcrito, cuyo tenor literal no deja lugar a dudas [...]» (pág. 11).

Por su parte el escrito de oposición reitera sustancialmente las alegaciones efectuadas en el escrito de demanda de la instancia, al punto de insistir en las pretensiones sobre la deducción por inversión en vivienda habitual, que no es objeto de la cuestión de interés casacional, y por tanto es ajeno al debate, y tras exponer los hechos que considera indiscutidos, aduce que «[...] no siendo controvertidos tales hechos, ni cuestionados por la Administración, finalmente se inadmite la deducción por vivienda habitual y la exención por reinversión en base a un criterio no fundamentado, cual es, en el primer caso, no haberse manifestado la opción y no acompañar cálculos, cuando consta expresamente y así ha sido acreditado, y, para el segundo no tener la vivienda familiar la consideración de habitual para el contribuyente por transcurso del tiempo [...]», por lo que concluye que «[...] esta postura de la Administración carece de fundamento alguno [...] obligando a este contribuyente a formular la presente Reclamación Económico-Administrativa. Ante todo ello, no queda otra vía que recurrir a este Tribunal, con la expresa solicitud de admisión de la presente Reclamación Económico-Administrativa [...]» (pág. 13).

SEXTO.- *El juicio de la Sala.*

La interpretación de la sentencia recurrida sobre el concepto de vivienda habitual a los efectos litigiosos, y las condiciones bajo las que estaría asimilada a la vivienda habitual ocupada dentro de los dos años anteriores a su enajenación, en el caso del cónyuge que hubiere debido cesar en su utilización como vivienda habitual por razón de separación, divorcio o nulidad matrimonial, se fundamenta en el examen de los requisitos establecidos a tal efecto en el régimen de la deducción por inversión en vivienda habitual, en caso de cónyuges separados o divorciados o con declaración de nulidad matrimonial. Este régimen de deducción por inversión en vivienda habitual estuvo vigente hasta su supresión en 1 de enero de 2013, en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. No obstante, se mantiene para determinadas situaciones anteriores al 1 de enero de 2013, en los términos de la disposición transitoria 18ª, introducida por la citada Ley 16/2012. La sentencia recurrida invoca, en tal sentido, lo previsto en el art. 55.1. 2ª del RLIRPF precepto reglamentario del que afirma que «[...] asimila a una residencia habitual la que no disfruta

de hecho el cónyuge separado [...]». Pero tal previsión, referida exclusivamente al régimen del beneficio fiscal de la deducción por inversión en vivienda habitual, además de no estar vigente en las fechas relevantes del caso litigioso (2017 la enajenación y 2018 la reinversión) tampoco resulta aplicable al caso.

En efecto, el art. 55.1.2ª del RLIRPF quedó suprimido, con efectos del día 1 de enero de 2013, por el art. 2.1.4 del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, en línea con la supresión del beneficio de deducción por inversión en vivienda habitual que efectuó la citada Ley 16/2012. Por otra parte, el examen del régimen de la deducción por inversión en vivienda habitual en comparación con el de la exención de las ganancias por su reinversión en vivienda habitual puede ofrecer elementos orientadores para la interpretación de la voluntad del legislador, pero no permite equiparar miméticamente todos y cada uno de los requisitos a efectos de la consideración de vivienda habitual, puesto que son dos beneficios fiscales diferentes, en los que el legislador goza de una amplia libertad de configuración, y el art. 14 LGT proscribire la analogía para extender más allá de sus estrictos términos el ámbito de las exenciones y demás beneficios fiscales. Por tanto, la argumentación basada en el art. 55.1.2ª RLIRPF es desacertada y no constituye base suficiente para el criterio establecido en la sentencia recurrida.

Así pues, el examen de las condiciones exigidas para la aplicación de la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales obtenidas por la enajenación de la vivienda habitual que tuvo tal condición debe ceñirse a los requisitos específicos establecidos al efecto por el art. 38.1 LIRPF, que remite directamente al art. 41 del RLIRPF, al señalar que «[...] [p]odrán 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. [...]». Y el art. 41 RLIRPF remite a su vez a lo dispuesto «[...] en el art. 41 bis de este Reglamento [...]» en cuanto a las condiciones para la calificación como "habitual" de la vivienda enajenada. Por tanto, el concepto de vivienda habitual es, desde el punto de vista tributario, un concepto definido por la normativa tributaria, conforme al art. 12.2 LGT. La identidad funcional del concepto de vivienda habitual, respecto a esta exención, así como la explícita interrelación entre los tres apartados que componen el art. 41 bis RLIRPF, en los términos que vamos a explicar, nos permite concluir que existe unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual y las situaciones asimiladas, según resulta de sus apartados 1 y 2, sin que sea posible aislar el completo alcance de estos preceptos al interpretar el significado de lo dispuesto en su apartado 3, que es lo que en definitiva sostiene la Abogacía del Estado al afirmar, según resume en la página 10 del escrito de interposición que «[...] si bien los apartados 1 y 2 del art. 41 bis del RLIRPF contemplan y dan relevancia, a efectos de los plazos que establecen, a determinadas circunstancias que exigen el cambio de domicilio, el apartado 3 del precepto no hace tal cosa [...]». No es así por las razones que exponemos a continuación.

No se cuestiona en el escrito de interposición del recurso de casación que en los apartados 1 y 2 del art. 41 bis, el Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se equipara la situación del cónyuge que no reside en la vivienda habitual por razón de separación matrimonial, divorcio o nulidad, a la del que sí la habita efectivamente en tal condición, tanto a los efectos de la ocupación de la vivienda en el plazo de doce meses desde la adquisición o terminación (apartado 2) como para la consideración de que se ha mantenido la residencia habitual en la misma durante, al menos, el plazo de tres años exigido. Ciertamente el apartado 3 del art. 41 bis, que regula el requisito de la actualidad del uso como vivienda habitual al tiempo de la enajenación, no menciona expresamente la situación del cónyuge que ha dejado de residir en la misma por razón de separación matrimonial, nulidad o divorcio, a diferencia de los apartados 1 y 2 del mismo precepto, que se refieren al momento inicial de habitar la vivienda con el carácter de habitual, y a la duración mínima de tres años en tal condición, y asimilan

a la situación de utilización efectiva de la vivienda habitual la del cónyuge que debe cesar en el uso efectivo de la misma como consecuencia de las situaciones legales de separación, divorcio o nulidad del matrimonio. Sin embargo, el propio art. 41 bis se remite explícitamente en el apartado 3 a la totalidad del contenido del artículo, por tanto, también a los apartados 1 y 2 del art. 41 bis RLIRPF. Hay que reparar en que el apartado 3 del art. 41 bis dice que «[...] se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo **a lo dispuesto en este artículo**, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión [...]» (negritas añadidas). Por tanto, no cabe una lectura aislada de ese apartado 3 del art. 41 bis RLIRPF, puesto que la propia norma se remite a todo el artículo ["con arreglo a lo dispuesto en este artículo" dice] y a los "exclusivos efectos" de cuando se "entenderá" que se está transmitiendo una edificación que constituye su vivienda habitual, lo que evidencia que el reglamento asume que se trata de un concepto legalmente definido por la propia norma tributaria (art. 12.2 LGT). Los apartados 1 y 2 del artículo 41 bis deben integrarse en su totalidad en ese requisito del apartado 3 del mismo precepto, acerca de la actualidad de la condición de vivienda habitual, porque todos ellos forman parte de un concepto específico de la norma tributaria, el de vivienda habitual a efectos de la exención por reinversión. Y esa integración no se limita tan solo a las situaciones de efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto, como son las situaciones de separación, divorcio y nulidad. De ahí la mención a las situaciones en que, sin ser la vivienda habitual efectiva "tuviere tal consideración" a que se refiere expresamente el art. 41 bis. 3.

Los criterios interpretativos gramatical y sistemático que hemos expuesto, se refuerzan con el sentido teleológico de la exención (art. 12.1 LGT en relación con el art. 3.1 del Código civil). No existe ningún elemento interpretativo en el art. 41 y 41 bis del RLIRPF, y tampoco en el art. 38.1 LIRPF, que justifique una ruptura de la asimilación del tratamiento tributario del ex cónyuge que permanece en la vivienda habitual, en su caso junto a los hijos comunes, con el otorgado al cónyuge que debe cesar en el uso de la vivienda habitual por la situación de separación, nulidad o divorcio, asimilación que se formula explícitamente para el requisito de inicio y mantenimiento en la ocupación de la vivienda habitual en los apartados 1 y 2 del art. art. 41 bis, y por remisión al conjunto, y por tanto a aquellos apartados, en cuanto al requisito de ocupación actual al tiempo de la enajenación. La interpretación que establecemos es la mas coherente con la plena efectividad del principio de igualdad ante la ley (art. 14 CE) y en el sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE), igualdad que, por su carácter de derecho fundamental y principio básico de la ordenación del sistema tributario (art. 3.1 LGT), informa la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico (art. 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial).

SÉPTIMO.- *Fijación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.*

Como consecuencia de lo expuesto establecemos como criterio jurisprudencial interpretativo que, e n las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concurra en el cónyuge que permaneció en la misma.

Al ser conforme con la aplicación de este criterio jurisprudencial el sentido estimatorio del fallo de la sentencia recurrida, y aunque se fundamente parcialmente en razones diferentes a las que han sustentado nuestra interpretación, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, en virtud del efecto útil de la casación, que, en síntesis, impide que prospere el recurso cuando, pese a no ser

conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final de la sentencia recurrida [SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019) y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016)]. Por consiguiente, no ha lugar al recurso de casación.

OCTAVO.- *Las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

FALLO

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

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expuestos en el fundamento jurídico séptimo.
- 2.- No haber lugar al recurso de casación 7851/2021 interpuesto por la Abogacía del Estado en representación de la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 768/2021, de 15 de septiembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, estimatoria parcial del recurso núm. 1430/2020 formulado frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 30 de julio de 2020, que desestimó la reclamación planteada por don MARTÍN contra la liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017, por importe de 10.865,39 euros.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuesto en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.