



Roj: **STS 4390/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:4390**

Id Cendoj: **28079130022018100286**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/12/2018**

Nº de Recurso: **3392/2017**

Nº de Resolución: **1858/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 3163/2017,**
ATS 174/2018,
STS 4390/2018

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.858/2018

Fecha de sentencia: 20/12/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3392/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 11/12/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3392/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1858/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Angel Aguallo Aviles



D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 20 de diciembre de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3392/2017, promovido por D.^a Erica y D. Balbino, representados por el procurador de los Tribunales D. Diego Ramos Rodríguez, bajo la dirección letrada de D. Manuel Jesús Dosío López, contra la sentencia núm. 200/2017, de 26 de abril, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Galicia, recaída en el recurso núm. 15386/2016.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por D.^a Erica y D. Balbino contra la sentencia núm. 200/2017, de 26 de abril, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Galicia, desestimatoria del recurso núm. 15386/2016 formulado por los aquí recurrentes frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, que desestimó la reclamación NUM000 instada contra la resolución de la Administración de A Coruña de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que denegó la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006 por importe de 40.508,46 euros.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"PRIMERO.- [...]"

Sobre esta cuestión ya han tenido ocasión de pronunciarse esta misma Sala y Sección en la sentencia 551/2014 de fecha 8.10.14 en el recurso 15628/2013.

Decíamos allí:

SEGUNDO.- Comenzando con el primero de los motivos invocados, entendemos que habiendo presentado los contribuyentes su declaración de IRPF 2007 en la que declararon la pérdida patrimonial derivada de la transmisión del citado inmueble, no cabe por vía de recurso contra las liquidaciones practicadas por la administración plantear la exención. Ello no obstante, entraremos en el examen del motivo alegado que fundan los demandantes en la concurrencia de todos los requisitos legales para su aplicación toda vez que el artículo 33.4, b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (LIRPF) declara exentas las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por las personas mayores de 65 años, siendo que los demandantes tenían a la fecha de la venta del inmueble 68 y 71 años; que el mismo constituyó su vivienda habitual desde su compra por la sociedad "Inversiones Las Burgas, S.A."; invocando, en último término, que la venta antes de los tres años se produjo por cambio de domicilio ya que fijaron su residencia en España.

Efectivamente, el mencionado artículo 33.4, b) LIRPF declara exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto "con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años"; es decir, como ya resulta claro de dicho texto, no declara exenta la ganancia patrimonial para quienes superen dicha edad sino es en el caso de transmisión de su vivienda habitual y concurriendo los requisitos legales. Al respecto, y por lo que en este momento interesa, el artículo 54.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, dispone que "con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

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

empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.



De la normativa anterior se desprende que, el beneficio fiscal de la exención está directamente ligado a la titularidad del pleno dominio del inmueble en cuestión, de igual forma que lo está el concepto de vivienda habitual, a estos efectos. Por otra parte, con carácter general, la residencia continuada en una vivienda durante un plazo inferior a 3 años impide que ésta sea considerada como habitual, salvo que se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda. En tal sentido STSJ Cataluña de 11/7/2013 (Roj: STSJ CAT 8031/2013)

En atención a lo expuesto, hemos de convenir con la Administración que la vivienda transmitida no constituyó la residencia de los demandantes durante el plazo continuado de, al menos, tres años pues, el "dies a quo" de dicho plazo no puede retrotraerse a una fecha anterior a la de adquisición, y siendo esta el 2 de mayo de 2005, ya que antes aunque estuviere ocupada por los recurrentes era propiedad de una sociedad con personalidad jurídica propia, al momento de la venta (26/9/2007) no habían transcurrido tres años, sin que quepa aplicar las excepciones previstas pues se desconoce, ni siquiera se alega, motivo o circunstancia alguna que exigiera el cambio el cambio de domicilio a España. Como señala la sentencia del TSJ Castilla León (Roj: STSJ CL 2437/2012): "...Cuando la norma invocaba habla de "circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda" requiere -salvo para el caso de fallecimiento- la concurrencia de circunstancias ajenas a la mera voluntad o conveniencia del contribuyente, no siendo suficiente la concurrencia de cualquier circunstancia, por la que convenga cambiar el domicilio, sino que debe concurrir alguna que obligue a ese cambio anticipado.

En aplicación de este criterio al caso que nos ocupa hemos de comulgar con la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en cuanto no considera acreditado el cumplimiento del requisito de residencia de tres años en la persona de doña Erica y respecto de su cónyuge don Balbino solo en la parte de la que era titular con anterioridad a la agregación.

En consecuencia, el presente recurso ha de ser desestimado".

La representación del Sr. Balbino y la Sra. Erica , presentó, el 31 de mayo de 2017, escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le achaca la infracción del artículo 31.4.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["TRLIRPF"], aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, en relación con el artículo 53 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["RIRPF"], aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 12 de junio de 2017, tener por preparado el recurso de casación contra la Sentencia de 26 de abril de 2017, ya reseñada.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 15 de enero de 2018, 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, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para considerar exenta la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda, basta con que ésta haya constituido su residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años o es necesario también que el transmitente haya tenido el pleno dominio de la misma durante idéntico periodo de tiempo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 31.4.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y el artículo 53 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio".

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 (en adelante, LJCA), la representación de D.ª Erica y D. Balbino , mediante escrito registrado el 5 de marzo de 2018, interpuso el recurso de casación en el que aduce que frente al criterio seguido por la sentencia impugnada, la parte recurrente considera que "[...] el primer apartado del artículo 53 RIRPF 2004 proporciona un concepto completo de lo que debe entenderse por vivienda habitual a efectos, entre otros supuestos, de la exención de la ganancia patrimonial obtenida por mayores de 65 años en la transmisión de su vivienda habitual, concepto que en cuanto tal no precisa para nada de los restantes apartados del mismo artículo. [...] Concretada así la ubicación del concepto de vivienda habitual en el apartado 1 del artículo 53 del RIRPF 2004, en consonancia con lo establecido en el artículo 69.1.3º del TRIRPF 2004, ese concepto requiere del uso de la vivienda como habitual durante el plazo de tres años, pero no de la propiedad plena de la vivienda durante el mismo plazo de tiempo, para que se pueda hacer referencia a ella con el calificativo de habitual".



Finalmente solicita el dictado de sentencia "que, acordando haber lugar al recurso, case la sentencia de instancia y declare que, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para considerar exenta la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual, basta con que ésta haya constituido la residencia habitual del contribuyente durante el plazo continuado de, al menos, tres años, sin que sea necesario también que ese transmitente haya tenido el pleno dominio de la misma durante idéntico periodo de tiempo".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 25 de abril de 2018, escrito de oposición en el que sostiene que "las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 53 del RIRPF de 2004 no quedan limitadas a la deducción sino que son reglas aplicables al cómputo del plazo de tres años de ocupación al que se hace referencia en el apartado 1, que los propios recurrentes consideran aplicable tanto a la exención como a la deducción, y en todas ellas se hace referencia expresa a la necesidad de la adquisición de la vivienda", y suplica a la sala que "previos los trámites oportunos e interpretando los artículos 31.4.b) del Texto Refundido de la Ley del IRPF, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y 53 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 1775/2004 de 30 de julio, en la forma propuesta en la alegación Cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar necesaria la celebración de vista pública, se señaló para la celebración de la misma el día 11 de diciembre de 2018, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

Por encontrarse de baja médica el Magistrado Ponente del recurso, mediante providencia de 3 de diciembre de 2018, asumió la ponencia el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, manteniéndose la fecha señalada para la celebración de la vista acordada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación y delimitación de los hechos

El presente recurso de casación se formula contra la sentencia núm. 200/2017, de 26 de abril, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Galicia, desestimatoria del recurso núm. 15386/2016 interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, que desestimó la reclamación NUM000 instada contra la resolución de la Administración de A Coruña de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se rechaza la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicio 2006, por importe de 40.508,46 euros.

Los hechos relevantes para el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Doña Erica y don Balbino contrajeron matrimonio el 15 de septiembre de 1973 y desde esa fecha residieron en la vivienda a que se refiere el hecho imponible litigioso. Dicha vivienda, propiedad privativa de don Balbino - que la había adquirido por herencia de su padre, fallecido el día 5 de marzo de 1970 - pasó a integrarse en la sociedad de gananciales del matrimonio en fecha 29 de octubre de 2003, en que don Balbino aportó el inmueble a la sociedad de gananciales formada con su esposa, doña Erica. El 28 de junio de 2004 determinada porción de la finca fue segregada, para su posterior permuta con otra porción que más tarde fue agregada a la finca matriz.

b) El 31 de agosto de 2006, doña Erica y don Balbino suscribieron un contrato de permuta del inmueble que hasta ese momento constituía su vivienda habitual por cierta obra futura. El 10 de julio de 2007, el matrimonio presentó la autoliquidación por el IRPF correspondiente al ejercicio 2006, en su modalidad de tributación conjunta, incluyendo dos ganancias patrimoniales.

c) El 23 de junio de 2011, se presenta solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF, con la consiguiente petición de devolución de ingresos indebidos, al entender los recurrentes que las ganancias patrimoniales declaradas en relación con el ejercicio 2006 debían quedar excluidas de gravamen, pues se cumplían los requisitos exigidos por el artículo 31.4.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["TRLIRPF"], aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

d) En fecha 7 de mayo de 2013, la oficina gestora emitió propuesta de resolución rechazando la solicitud al considerar que: (i) el Sr. Balbino cumplía con el requisito de vivienda habitual en la parte heredada de su padre el 5 de marzo de 1970, por lo que la ganancia patrimonial derivada de la transmisión correspondiente a esta adquisición debía considerarse exenta, no así la de la parte agregada a la propiedad en el año 2004, por incumplirse los requisitos del artículo 54.2.c) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas



Físicas ["RIRPF"], aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio y porque, además, entre la fecha de adquisición y la fecha de transmisión no habían transcurrido tres años; y que (ii) doña Erica incumplía con el requisito de vivienda habitual en el total del inmueble, al haber adquirido el derecho de propiedad transmitido el día 29 de octubre de 2003, en virtud de la aportación realizada por don Balbino a la sociedad de gananciales del matrimonio.

e) Contra la resolución desestimatoria de sus solicitudes, doña Erica y don Balbino interpusieron reclamación económico-administrativa núm. NUM000, que fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Galicia.

g) Frente a la resolución del TEAR, formularon el recurso contencioso-administrativo desestimado por la sentencia contra la que se recurre en casación.

SEGUNDO.- *La cuestión de interés casacional objeto del recurso*

La cuestión de interés casacional que identifica el auto de 15 de enero de 2018, dictado por la Sección de Admisión de esta Sala es la siguiente:

"Determinar si, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para considerar exenta la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda, basta con que ésta haya constituido su residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años o es necesario también que el transmitente haya tenido el pleno dominio de la misma durante idéntico periodo de tiempo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 31.4.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y el artículo 53 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio".

Conviene precisar que la parte recurrente limita sus pretensiones a la denegación de rectificación de la autoliquidación por IRPF del ejercicio de 2006 solicitada por doña Erica, respecto a la cual la Administración tributaria denegó la aplicación de la exención, por considerar que incumplía con el requisito de vivienda habitual en cuanto al incremento de patrimonio puesto de manifiesto con la enajenación de dicho inmueble, en 31 de agosto de 2006, y ello por cuanto la propiedad de la vivienda habitual fue adquirida por doña Erica el día 29 de octubre de 2003, en virtud de la aportación efectuada por su marido, don Balbino, a la sociedad de gananciales del matrimonio. La denegación de la aplicabilidad de la exención se basa en la aplicación del art. 31.4.b) del TRLIRPF.

Aduce en su favor la interpretación que en el sentido propugnado por la recurrente han efectuado determinadas sentencias de la Audiencia Nacional y de Tribunales Superiores de Justicia, citando al efecto de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) núm. 135/2015 de 4 noviembre (ECLI: ES:AN:2015:4015), la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, número 777/2013, de 11 de julio de 2013, recurso 567/2010 (ECLI: ES:TSJCAT:2013:8031) y la de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Andalucía, con sede en Granada, sentencia núm. 774/2017, de 28 de marzo (ECLI:ES:TSJAND:2017:1704).

En contra de dicha interpretación, la Abogacía del Estado cita la sentencia del TSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-administrativo 9 de mayo de 2013 (rec. cont.-advo. 674/2010) y la sentencia del TSJ de Castilla y León, sede de Burgos, de 4 de mayo de 2012 (rec. cont.-advo. 455/2010).

TERCERO.- *El juicio de la Sala sobre la cuestión de interés casacional*

En línea con lo mantenido ante la Sala de instancia, la recurrente no cuestiona el requisito de la exigencia del periodo de tres años en que el inmueble debe haber estado destinado a vivienda habitual, que se recoge en el art. 69.1.3º del TRLIRPF de 2004, sino que entiende que basta que tal condición de vivienda habitual lo haya sido por otro título distinto al de propietario, con tal de que en el momento de la transmisión sí reúna tal condición.

La legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no ha proporcionado una definición autónoma del concepto de vivienda habitual a los efectos de la exención de los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por la enajenación de su vivienda habitual por los mayores de sesenta y cinco años. La parte recurrente, sin embargo, no cuestiona que el concepto de vivienda habitual debe ser, también en relación a la exención pretendida, el que se obtiene a partir del concepto de vivienda habitual regulado en el régimen de las deducciones por inversión en vivienda habitual en la normativa del IRPF. En definitiva, no discute el requisito de la exigencia del periodo de tres años en que el inmueble debe haber estado destinado a vivienda habitual, tal y como se establece en el art. 69.1.3º del TRLIRPF de 2004, que dispone, en el ámbito de las deducciones



por inversión en vivienda habitual, que: "Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años". La discrepancia de la parte recurrente se reduce a que, a su entender, no es preciso que durante dicho periodo de tres años se haya ostentado la titularidad de la vivienda transmitida en pleno dominio, afirmando que, al efecto de reunir los requisitos para la exención, es indiferente que la vivienda transmitida haya sido ocupada habitualmente en ese periodo de tres años por otro título jurídico distinto al que es objeto de la transmisión para la que se pretende la exención. Es obvio que en el caso que nos ocupa, esa ocupación anterior al momento en que la vivienda pasó a integrar la sociedad de gananciales, el 29 de octubre de 2003, no es otro que el disfrute por el matrimonio de un bien que, hasta ese momento, era privativo de don Balbino .

Ante todo, debemos tener presente que la interpretación y aplicación de las normas tributarias está sometida a los mismos criterios que establece el art. 3.1 del Código Civil. Así, el art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"] establece:

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda [...]."

Pues bien, si la exención del art. 31.4.b del TRLIRPF se configura en relación a un incremento de patrimonio, debemos acudir a la delimitación del hecho imponible constituido por la obtención de renta (art. 6.1 del TRLIRPF), que, en este caso, es la renta generada por las ganancias y pérdidas patrimoniales (art. 6.2.d TRLIRPF). El art. 31 del TRLIRPF define el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales en los siguientes términos:

"1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos".

Por tanto, dado que el derecho cuya transmisión generó el incremento de patrimonio gravado fue el derecho de propiedad, y ese derecho real se adquirió por doña Erica con la aportación realizada por su esposo a la sociedad de gananciales del matrimonio, y no antes, es llano que el tiempo en que disfrutó de la vivienda habitual por otro concepto -la utilización de un bien privativo del otro cónyuge- no puede determinar las condiciones para la exención. La interpretación que propone la parte recurrente, que intenta apoyarse en la admisión de determinadas deducciones por inversión en el caso de determinadas obras realizadas por arrendatarios, subarrendatarios o usufructuarios (art 69.4 del TRLIRPF) carece de toda lógica y violenta el sentido jurídico del objeto del derecho transmitido, la propiedad de un inmueble que tiene la condición de vivienda habitual, en contradicción con los criterios hermenéuticos establecidos en el art. 12.2 de la LGT y el art. 3.1 del Código Civil. Las condiciones de la exención está directamente relacionadas con el objeto sobre el que se proyecta el derecho transmitido, esto es, la propiedad de la vivienda habitual, por lo que intentar extender esta exención a derechos que no están comprendidos en el ámbito de la misma, colisiona con el carácter excepcional que corresponde a la aplicación de los beneficios fiscales pues tal y como dispone el art. 14 LGT, no es admisible la "[...] analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

La noción de vivienda habitual es, efectivamente, la que establece el art. 69 del TRLIRPF de 2004 a propósito de las deducciones y ello tanto en el ámbito de las deducciones por inversión en vivienda habitual, como en las exenciones por su transmisión. Que ello es así, resulta indudable si observamos la evolución legislativa, y en particular la modificación que el legislador hubo de introducir en las condiciones de la exención por transmisión, al quedar eliminada por Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la deducción por inversión en vivienda habitual. Así, la citada Ley 16/2012, modificó la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física, e introdujo una disposición Adicional 23ª, vigente desde el 1 de enero de 2013, que dispone lo siguiente:

"Consideración de vivienda habitual a los efectos de determinadas exenciones.

A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.



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 párrafo anterior se computará desde esta última fecha".

La necesidad de introducir esta disposición adicional, en la que se regula el plazo de tres años de residencia en la vivienda habitual cuya transmisión está exenta, las excepciones a dicho plazo, así como determinadas previsiones sobre la fecha de inicio en caso de ocupación posterior a la fecha de adquisición o terminación de las obras, viene dada por la derogación de todas aquellas normas que regulaban la deducción por inversión por en vivienda habitual, normas en las que se apoyaba el concepto de vivienda habitual, que era común tanto a los efectos de la citada deducción, como también a los efectos de la delimitación de determinadas rentas exentas (art. 7.t. LIRPF 2006, relativo a las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica), la reinversión en vivienda habitual del incremento de patrimonio puesto de manifiesto con la enajenación de la misma (art. 38 LIRPF 2006) y, finalmente, y por lo que ahora interesa, las puestas de manifiesto con ocasión de la enajenación de su vivienda habitual por los mayores de sesenta y cinco años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia (art. 33.4.b LIRPF 2006).

Por tanto, y desde un punto de vista de interpretación sistemática, es obvio que el concepto de vivienda habitual ha estado vinculado al proporcionado por el TRLIRPF a los efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual. En definitiva, es de todo punto coherente que, también en la aplicación del art. 31.4.b del TRLIRPF de 2004, cuya interpretación nos corresponde ahora, se acuda al concepto de vivienda habitual configurado a efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual y por tanto a lo dispuesto en el art. 69.1.3º del mismo, en relación con el art. 53 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1775/2004, que dispone: "Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años".

En el mismo sentido, del concepto unitario de vivienda habitual, nos hemos pronunciado, si bien en el ámbito del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en nuestra STS, Sección 2ª, de 12 de mayo de 2017 [rec. cas. para unif. de doct. núm.1657/2016 (ECLI:ES:TS:2017:1796)] en la que declaramos que:

"El concepto de vivienda habitual no aparece en la LISD, por lo que ha de atenderse a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, expresamente, se refiere a ella. Y así el artículo 41 bis del Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (como antes el artículo 51.1 del Reglamento de 1999), define la vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones en los siguientes términos "[...] 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".

En conclusión, si la exención se produce por la transmisión de la titularidad del dominio sobre la vivienda habitual, esa titularidad jurídica debe haberse producido durante el periodo de tiempo exigido por la norma para la aplicación de la exención, que es el de tres años, y precisamente por el derecho transmitido, pues es esa transmisión la que origina la alteración de la composición del patrimonio, poniendo de manifiesto la ganancia patrimonial gravada y exenta. No puede admitirse, a los efectos de disfrutar la exención del art. 31.4.b del TRLIRPF, que la ocupación de la vivienda habitual, producido por otro derecho distinto al que es objeto de la transmisión, pueda integrar el requisito de permanencia en el patrimonio durante el indicado plazo. No obsta a esta conclusión que, en determinados supuestos, la Ley autorice la reducción de este periodo por razones imperiosas que obligan al cambio de domicilio, razones que incorporaba el anterior art. 53 del Reglamento del IRPF de 2004, tales como la "[...] celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas [...]".

CUARTO.- *Fijación de la doctrina sobre la cuestión de interés casacional.*

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.

QUINTO.- *Resolución de las pretensiones de las partes*

Atendiendo a la doctrina casacional expuesta, y en aplicación de lo dispuesto en el art. 31.4.b del TRLIRPF de 2004 y art. 53 del Reglamento del IRPF de 2004, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, al haber interpretado adecuadamente la sentencia de instancia las normas cuya interpretación hemos fijado, por lo que han de ser desestimadas las pretensiones de la parte recurrente.

SEXTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede hacer imposición de condena de las costas de la casación a ninguna de las partes, por lo que cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad. En cuanto a las costas causadas en la instancia, no procede tampoco hacer imposición a ninguna de las partes, de conformidad con el art. 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que suscita la cuestión litigiosa.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecida en el fundamento cuarto:

- 1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 3392/2017, interpuesto por D.^a Erica y D. Balbino contra la sentencia núm. 200/2017, de 26 de abril, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia Galicia, desestimatoria del recurso núm. 15386/2016.
- 2.- No hacer imposición a ninguna de las partes de las costas del recurso de casación ni de las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen,

D. Angel Aguallo Aviles D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.