



Roj: **ATS 3818/2018 - ECLI:ES:TS:2018:3818A**

Id Cendoj: **28079130012018200796**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **16/04/2018**

Nº de Recurso: **894/2018**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 11474/2017,**
ATS 3818/2018,
STS 3591/2020

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 16/04/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 894/2018

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 894/2018

Ponente: Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Teresa Barril Roche

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.



D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 16 de abril de 2018.

HECHOS

PRIMERO.- 1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 3 de octubre de 2017 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 159/2014, que estima el recurso interpuesto por don Leandro y doña Inmaculada contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 27 de septiembre de 2013, que desestimó la reclamación presentada contra el acuerdo de la Dependencia de Gestión Tributaria de La Bisbal (Gerona), por el que se practicó la liquidación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [en lo sucesivo «IRPF»], ejercicio 2006, y estimó la reclamación contra el acuerdo de imposición de sanción, derivado del anterior.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidas las siguientes normas de Derecho estatal o de la Unión Europea y jurisprudencia, relevantes y determinantes de la decisión adoptada por la Sala de instancia en la sentencia recurrida:

2.1. El artículo 14 de la Ley General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»] que proscribiera toda interpretación amplia y flexible de la normativa reguladora de las exenciones; el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF [«LIRPF/2006»] (BOE de 29 de noviembre); y el artículo 41 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo [«RIRPF/2007»] (BOE de 31 de marzo). Esta regulación es similar, en lo que se refiere a las cuestiones debatidas, a la aplicable, *ratione temporis*, en el caso de autos: el artículo 36 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo [BOE de 10 de marzo] y el artículo 39.2 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio [«RIRPF/2004»] (BOE de 4 de agosto).

3. Considera que las infracciones denunciadas, que invocó en el escrito de demanda, han sido relevantes y determinantes del sentido del fallo de la sentencia impugnada, porque la sala aplica analógicamente el régimen jurídico de la deducción por inversión en vivienda habitual del artículo 55 RIRPF/2007 - que asimila la construcción a la adquisición-, al régimen jurídico de la exención por reinversión en vivienda habitual, prevista en el artículo 41 RIRPF/2007, aun cuando dicho precepto limita la exención exclusivamente a supuestos de adquisición o rehabilitación de vivienda habitual.

4. Razona que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el recurso de casación preparado, así como la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, porque se dan las circunstancias de las letras a), b) y c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»].

4.1. La sentencia fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo, contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido (artículo 88.2.a) LJCA). Para justificar la concurrencia de esta circunstancia, relaciona e identifica las siguientes sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de Asturias, de la Sección Primera, de 17 de octubre de 2012 (recurso 997/2010; ES:TSJAS :2012:3735); de Castilla y León, de la Sección Segunda, Sede Burgos, dictada el 8 de marzo de 2013 (recurso 504/2011; ES: TSJCL:2013:885); de Galicia, de la Sección Cuarta, de 20 de mayo de 2015 (recurso 15418/2014 ; ES:TSJGAL:2015:3856); y de Castilla La Mancha, de la Sección Segunda, de 26 de octubre de 2015 (recurso 460/2012; ES:TSJCLM:2015:2994), que se remite, a su vez, a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

Se invoca, además, la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central, de 8 de noviembre de 2016 (número 06371/2015/00/00), que versa sobre un supuesto idéntico al que es objeto de autos que, a su vez, recoge la doctrina del Tribunal Supremo, en Sentencia de 9 de julio de 2010 (recurso 5502/2005;ES:TS :2010:4361) en la que se distingue claramente entre el régimen jurídico aplicable a la



exención por reinversión en vivienda habitual y la deducción por inversión en vivienda habitual, distinción que no es baladí porque en el primer caso no se equipara la adquisición de la vivienda a la construcción lo que tiene efectos importantes en relación con el plazo para reinvertir.

4.2. La sentencia que impugna contiene una doctrina que resulta gravemente dañosa para los intereses generales (artículo 88.2.b) LJCA), en tanto que configura una interpretación amplia y flexible de la norma reguladora de una exención, en un sentido proscrito por el artículo 14 LGT .

4.3. Finalmente, la sentencia afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso (artículo 88.2.c) LJCA) en tanto que la situación planteada puede repetirse en muchos casos, permitiendo a los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña obtener la anulación por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de acuerdos de liquidación que ya están siendo confirmados en el resto de Tribunales Superiores de Justicia.

SEGUNDO.- La Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de enero de 2018 , ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, que se produjo en cédula de la misma fecha, habiendo comparecido tanto la Administración General del Estado, como los recurrentes en la instancia y ahora recurridos, don Leandro y doña Inmaculada , ambos en el plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, .

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. - 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para interponerlo por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y de la Unión Europea, así como la jurisprudencia, que se reputan infringidas, normas y jurisprudencia que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes y determinantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo, porque la sentencia fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido (artículo 88.2.a) LJCA); contiene una doctrina que resulta gravemente dañosa para los intereses generales (artículo 88.2.b) LJCA); y afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso (artículo 88.2.c) LJCA). De las razones que esgrime para justificar la concurrencia de interés casacional objetivo se infiere nítidamente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que puede darse por cumplido lo exigido por el artículo 89.2.f) LJCA .

SEGUNDO . - 1. La cuestión que plantea este recurso de casación es el cumplimiento de los requisitos exigidos para la validez de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida por la enajenación de la vivienda habitual del interesado en obra futura, en particular, por lo que respecta al plazo aplicable. Constan como hechos probados que los hoy recurridos transmitieron una vivienda en 28 de septiembre de 2006 instrumentada en escritura pública de misma fecha, realizando en también idéntica fecha una operación de adquisición mediante escritura pública la finca urbana sita en el número NUM000 de la CALLE000 de Sant Feliu de Guixols.

El 23 de junio de 2006 se visó en el Colegio de Arquitectos el proyecto de construcción de vivienda unifamiliar, consistente en planta baja y dos plantas más, con una superficie total de 194 metros cuadrados, firmándose el 15 de diciembre siguiente escritura de préstamo hipotecario para la construcción sobre el solar procedente del derribo de una casa de 68,40 metros cuadrados. El 26 de enero de 2009 se otorgó escritura pública declarativa de finalización de la obra, constando como como fecha de finalización el 15 de diciembre de 2008. En la escritura se hace constar que la obra se ha realizado previo derribo de la edificación existente.

2. La Administración Tributaria consideró que se había incumplido el plazo de materialización de la reinversión de dos años, previsto en el artículo 39.2 RIRPF/2004 . En particular, consideró que no cabía asimilar adquisición



a construcción porque tal asimilación está contemplada solo a efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual, y que la terminación de las obras - la adquisición de la vivienda - tuvo lugar transcurridos los dos años desde la enajenación por la que se obtuvo el incremento.

3. El TEARC confirmó la tesis de la Inspección, porque con la documentación aportada (escritura de préstamo hipotecario de fecha 15 de diciembre de 2006, y escritura de declaración de obra nueva en construcción de 15 de diciembre de 2006) no queda acreditado en modo alguno que se procediera a rehabilitar la vivienda adquirida, sino que la adquisición de la misma en fecha 28 de septiembre de 2006, se realizó con el objetivo de construir una nueva vivienda y no de rehabilitar la ya existente.

4. La Sala de instancia contradice el criterio de la Administración y, advirtiendo que los presupuestos del caso son sustancialmente iguales a los ya contemplados en su sentencia de 17 de mayo de 2012 (recurso 425/2009; ES:TSJCAT:2012:6095) - si bien referida a normativa anterior, en particular al Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE de 9 de febrero) - reproduce el contenido del FD 2º de aquella y, para defender una ampliación del plazo de reinversión, argumenta lo siguiente:

«SEGUNDO. - [...] Desde el punto de vista fiscal, es cierto que la asimilación de la adquisición y construcción se establece en el Reglamento de la Ley del Impuesto a efectos de deducción, art. 52, y aún cabe añadir que el art. 39.1 determina que, a los efectos de exención por reinversión, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación.

No obstante, la previsión del primer precepto citado no excluye, por sí, que pueda aplicarse al supuesto de exención, y respecto al segundo precepto no necesariamente se ha de interpretar en el sentido de que cuando la norma contempla un supuesto se han de excluir los demás.

Por el contrario, de la posición jurídica de las partes en el contrato de arrendamiento de obra, en los términos dichos, se ha de establecer que la adquisición se produce en el momento en que se contrata la ejecución - art. 1588 del Código Civil - y es desde entonces cuando se aplica el art. 52.1 del Reglamento de manera que la construcción ha de concluir en el plazo de cuatro años desde el inicio de la inversión, de conformidad con el art. 52.1 del Reglamento a fin de que la construcción, una vez ultimada, sea apta para servir a su destino, extremo este último que refiere la consulta de la DGT 41/2004, de 19 de enero de 2004, y que es procedente en atención a una interpretación estricta de la ley tendente a evitar el fraude que supondría prolongar "sine die" el plazo de construcción con, en este caso, la aplicación del beneficio sin posibilidad de fijación del momento a que se ha de estar para la verificación de su presupuesto, es decir, la condición de vivienda habitual de la construcción».

TERCERO . - 1. La Abogacía del Estado considera que la sentencia que impugna infringe la prohibición de analogía prevista en el artículo 14 LGT [«[n]o se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales»] así como el artículo 38 LIRPF/2006 [«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»]. Igualmente, infringe el artículo 41 RIRPF/2007, que desarrolla el precepto legal y que, en particular, establece que [«A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos: [...]» concretando el plazo en el que se debe efectuar la reinversión: «3. 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 o en un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta de la vivienda habitual se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquella»].

La infracción se produce por cuanto la sala aplica analógicamente a la exención por reinversión, prevista en el artículo 41 RIRPF/2007, la asimilación de la construcción a la adquisición de vivienda que sí está prevista expresamente en el régimen jurídico de la deducción por inversión en vivienda habitual del artículo



55 RIRPF/2007 . Sin embargo, infiere la Abogacía del Estado, la exención sólo es conforme a derecho cuando la reinversión consiste en adquisición de vivienda habitual o, en su caso, rehabilitación de la misma. Además, añade, la adquisición ha de entenderse en sentido jurídico, es decir, una vez concurran los requisitos de título y modo.

2. Señala el Abogado del Estado que varios Tribunales Superiores de Justicia han decidido, en sentido contrario a la sentencia recurrida al considerar que, aun tratándose de un supuesto de construcción, para poder acogerse a la exención por reinversión, la adquisición jurídica de la nueva vivienda habitual tendrá que producirse siempre dentro de los dos años posteriores a dicha transmisión, sin que exista regulación alguna acerca de una posible ampliación de dicho plazo. Se trata, entre otras, de las siguientes sentencias:

- De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Castilla La Mancha, de la Sección Segunda, de 26 de octubre de 2015 (recurso 460/2012 ; ES: TSJCLM:2015:2994).

- De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Galicia, Sección Cuarta, de 20 de mayo de 2015 (recurso 15418/2014 ; ES: TSJGAL:2015:3856).

- De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sección Segunda, Sede Burgos, de 8 de marzo de 2013 (recurso 504/2011 ; ES: TSJCL:2013:885).

- De la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sección Primera, de 17 de octubre de 2012 (recurso 997/2010 ; ES:TSJAS:2012:3735), en la que se declara lo siguiente: «en el caso de la exención de la plusvalía obtenida con la transmisión de la vivienda habitual, que es lo que nos ocupa en este recurso, estamos ante la exención de una plusvalía que se obtiene en un determinado ejercicio, exención condicionada a la reinversión de las plusvalías obtenidas en una nueva vivienda habitual; en tal medida, es lógico que se establezca un tope temporal claro y preciso entre el momento en que se obtiene la plusvalía que debería haber sido gravada y el momento en que debe producirse la reinversión de las cantidades obtenidas, para poder confirmar la exención de esa plusvalía que se obtuvo anteriormente.

Mientras que en el caso de la deducción en cuota por inversión en vivienda habitual, lo que se produce es un beneficio fiscal aplicable ejercicio a ejercicio, en función de las cantidades que se van destinando en cada periodo a la inversión en vivienda habitual, sea por compra o por construcción; y en este caso, en el que la deducción sea periódica ejercicio a ejercicio, en función del ritmo de las inversiones efectuadas en cada ejercicio por el sujeto pasivo, es perfectamente lógico que el legislador admita que estas deducciones se vayan practicando en función del momento en que se realizan las correspondientes inversiones, y que admita que si estas inversiones se realizan por construcción y no por compra, las mismas puedan irse efectuando a medida que se van satisfaciendo los pagos correspondientes a la construcción»

3. La misma interpretación ha sido realizada en la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central, de 8 de septiembre de 2016 (número 06371/2015/00/00), que reproduce su doctrina ya contenida en la Resolución de 3 de julio de 2014 (número 05545/2013/00/00): «Así pues, partiendo de que ni el antiguo artículo 36.1º de la Ley del Impuesto ni el 38 de la normativa hoy vigente contemplan expresamente la reinversión para construcción de una nueva vivienda habitual y, bien al contrario, exclusivamente sí se refieren a la reinversión "en la adquisición" de una nueva vivienda habitual y que además este precepto legal se remite a las "condiciones que reglamentariamente se determinen", no se puede más que admitir que sí existe un precepto normativo, el reglamentario artículo 39.1 en su párrafo segundo (y el 41 del Reglamento que hoy sería el aplicable) que establece un distinto régimen para estos dos supuestos, asimilando a la adquisición, a efectos de la exención por reinversión, sólo la rehabilitación, pero no a la construcción ni a la ampliación de la vivienda habitual. Cuestión distinta es la deducción en cuota, que con un régimen transitorio aún hoy subsiste, en la que sí se asimilan a la adquisición tanto la rehabilitación como la construcción y ampliación. Esta interpretación encuentra pleno apoyo en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2010 (Rec. nº 5502/2005)».

4. Todo lo anterior evidencia que la sentencia recurrida fija, ante la misma cuestión (la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida por la enajenación de vivienda habitual en obra futura, en particular, por lo que respecta al plazo aplicable), una interpretación de los preceptos que sustentaron su fallo, los vigentes artículos 38.1 LIRPF/2006 y 41 RIRPF /2007, contradictoria con la que otros Tribunales Superiores de Justicia han establecido, por lo que resulta indudable la presencia de interés casacional objetivo en el sentido expresado por el artículo 88.1.a) LJCA .

5. Se hace, por lo tanto, necesario un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre la cuestión, resolviendo las contradicciones doctrinales existentes entre los distintos tribunales superiores de justicia. De esta manera, el Tribunal Supremo sirve al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).



6. La concurrencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las otras dos alegadas por la entidad recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

TERCERO. - En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar, en interpretación de los artículos 38.1 LIRPF/2006 y 41 RIRPF /2007, y para aquellos supuestos de permuta de vivienda habitual a cambio de obra futura, cuál es el plazo para reinvertir el importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual.

CUARTO. - Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

QUINTO. - Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior, La Sección de Admisión

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/894/2018, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, contra la sentencia dictada el 3 de octubre de 2017 por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 159/2014 .

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

Interpretando los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 41 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo , determinar, para aquellos supuestos de reinversión de la ganancia patrimonial obtenida merced a la enajenación de vivienda habitual en obra futura, cuál es el plazo para reinvertir el importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual.

3º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

4º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

5º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor D^a. Ines Huerta Garicano