



Roj: **STS 773/2022 - ECLI:ES:TS:2022:773**

Id Cendoj: **28079130022022100065**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/02/2022**

Nº de Recurso: **4629/2020**

Nº de Resolución: **231/2022**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Castilla-La Mancha, 14-05-2018,**
STSJ CLM 1043/2020,
ATS 11588/2020,
STS 773/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 231/2022

Fecha de sentencia: 23/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4629/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 4629/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 231/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 23 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4629/2020 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2020, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, en el recurso 316/2018, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010.

Comparecen como parte recurrida, don Eladio y doña Concepción, representados por el procurador, don Abelardo López Ruiz.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 21 de mayo de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, sede de Albacete, que estima el recurso núm. 316/2018 formulado frente a resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 14 de mayo de 2018, que desestima la reclamación económico-administrativa referida a la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del año 2010, interpuesta frente a la liquidación provisional de fecha 31 de octubre de 2014 de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Albacete de la AEAT.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

El 18 de septiembre de 2009, los recurrentes concertaron con la empresa Residencial Surco, S.L. contrato de compraventa de una vivienda con plaza de garaje y trastero sita en el portal NUM001 de un edificio en construcción, que constaba de 105 viviendas de precio tasado y que había obtenido la declaración provisional de viviendas de precio tasado por la Consejería de Ordenación del Territorio de la Junta de Castilla La Mancha, mediante resolución de 2 de marzo de 2009. El precio que se estipuló para la compraventa de la vivienda fue de 184.254 euros, IVA incluido, correspondiente a la cantidad de 139.260 euros a la vivienda y el resto a la plaza de garaje y trastero.

Los hoy recurridos, sujetos pasivos de IRPF, casados en régimen de gananciales, obtuvieron una ganancia patrimonial por la venta de su vivienda habitual, que tuvo lugar el 20 de enero de 2010, sita en CALLE000, núm. NUM000, de Albacete, por un precio de 90.000 euros, siendo el valor de adquisición actualizado de 12.114,20 euros. Dicho inmueble había sido adquirido el 9 de junio de 1997, correspondiendo el 50 por 100 a cada cónyuge. Consignaron en su declaración de IRPF de 2010, presentada el 3 de junio de 2011, en el apartado correspondiente, como ganancia patrimonial de la transmisión de la vivienda habitual, la suma de 77.885,80 euros, al ser la cantidad invertida hasta el 31 de diciembre de 2010 en la adquisición de nueva vivienda habitual la de 28.687,06 euros. Esta ganancia se declaró exenta por compromiso de reinversión dentro de los dos años siguientes. La declaración presentada arrojaba un resultado a devolver por importe de 1265,82 euros.

Posteriormente, y aun sin haber concluido la construcción de la nueva vivienda, en fecha 27 de octubre de 2011 entregaron al promotor la cantidad de 61.312,94 euros para la compra de la misma, cantidad que coincide con el importe que se habían comprometido a reinvertir en los dos años siguientes a la transmisión.

Con fecha 16 de enero de 2012 se concedió al promotor por los Servicios Periféricos de la Consejería de Fomento prórroga de ejecución de obras, a petición de éste y por causa justificada; por ello se ampliaba el plazo para presentar la solicitud de declaración definitiva del expediente durante diez meses desde el fin del plazo para solicitar la declaración definitiva, es decir, hasta el 2 de julio de 2012.

En fecha 17 de julio de 2012 se otorgó la escritura de compraventa de su nueva vivienda, sita en la AVENIDA000 NUM001 de Albacete. El importe escriturado fue de 175.224,69 euros más gastos de adquisición fijados en 9.948,62 euros.



Como consecuencia de que la Administración considerara incumplido el requisito reglamentario de haber adquirido la nueva vivienda en el plazo de dos años, y tras el correspondiente procedimiento de comprobación, se practicó una regularización a fin de declarar sujeta la ganancia patrimonial que había sido obtenida y, por ese motivo, se aumenta la base imponible del ahorro declarada en el importe de las ganancias patrimoniales derivados de la transmisión de elementos patrimoniales, según lo dispuesto en los artículos 6.2.d., 32 a 37 y 39 de la Ley del IRPF que fija en 77.200,16 euros. También se aumentó la base imponible general en el importe de la imputación de rentas inmobiliarias no declaradas, según se establece en el artículo 85 de la LIRPF en 290,81 euros.

Frente a la liquidación provisional practicada, con fecha 31 de octubre de 2014 y que ascendía a 18.956,13 euros (16.253,74 euros de cuota -que es la cuota derivada de la liquidación provisional por importe de 14.987,92 euros y el resultado de la regulación de devoluciones correspondiente al ejercicio 2010 por importe de 1265,82 euros- y 2.702,39 de intereses de demora) se interpuso reclamación económico-administrativa el 11 de diciembre de 2014 que fue desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 14 de mayo de 2018. En su resolución, manifiesta el TEAR que la cuestión que plantea la alegación de la parte, "se encuentra resuelta en resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de fecha 8 de septiembre de 2016 (resolución 00-06371/2015/00/0) que fija como criterio "que a efectos de la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, la adquisición de la nueva vivienda habitual debe entenderse como adquisición jurídica, entendiéndose por tal la que se produzca en la fecha en que, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, concurren el título o contrato y la entrega o tradición de la nueva vivienda, siendo asimilable a la adquisición únicamente la rehabilitación de la vivienda, y no otras situaciones como serían la construcción o la ampliación, que sí están previstas para la deducción en cuota pero no para la exención por reinversión. Se aclara que ninguna norma impide que el contribuyente pueda gozar asimismo del beneficio fiscal de la exención por reinversión si destina las cantidades obtenidas en la enajenación a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual en construcción, incluida la posibilidad de autopromoción, siempre que llegue a adquirir la propiedad de la vivienda dentro de los dos años siguientes a la enajenación de la anterior (o de los dos años anteriores), no siendo aplicables las normas que la normativa del Impuesto prevé específicamente para la construcción (entre ellas, el plazo de cuatro años para su finalización desde el inicio de la inversión)".

Frente esta última resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

La sentencia de 21 de mayo de 2020, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, sede de Albacete, funda su fallo estimatorio en que los recurrentes habían observado el plazo de los dos años con el que poder gozar del beneficio fiscal pretendido, que vencía el 20 de enero de 2012, así como en que lo decisivo es que la reinversión de la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual se hiciera dentro de ese plazo, sin que tuviera relevancia a estos efectos que el otorgamiento de la escritura pública de adquisición tuviese lugar el 17 de julio de 2012, esto es, transcurrido el citado plazo de dos años, y sin que fuera preciso valorar los motivos ajenos a la voluntad de los recurrentes que comportaron el retraso en la celebración de tal acto. En concreto, en su fundamento tercero, dice: "tanto de la cita de la sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de julio de 2010, como de la normativa aplicable, podemos concluir que el requisito esencial para la exención está en el hecho de que dentro del plazo de dos años desde la venta de la vivienda habitual deba haber tenido lugar la reinversión de la ganancia obtenida por dicha venta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Por otra parte, tampoco podemos pasar por alto que, al día de la fecha, siga siendo discutible la aplicación analógica- pretendida por la parte recurrente y negada por la Administración- de la exención por reinversión, prevista en el artículo 41 RIRPF/200.7, por la asimilación a la construcción de 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, como demuestra el ATS, de 16 de abril de 2018 (ROJ ATS 3818/2018), por el que se admite a trámite el recurso de casación (RCA/894/2018) interpuesto por el Abogado del Estado [...] la finalidad de la exención es la reinversión de la plusvalía obtenida por la venta de la vivienda habitual en la adquisición de la nueva vivienda habitual en un plazo inferior a los dos años, circunstancia que no tiene por qué coincidir - como sostiene la Administración en las resoluciones impugnadas- con lo denominada adquisición jurídica, fruto de la aplicación de las disposiciones del Código Civil y que supedita a la concurrencia del título o contrato y a la entrega o tradición de la nueva vivienda, y que en el supuesto de autos nos situaría en el momento de la firma del contrato notarial de compraventa de la vivienda, teoría que obvia las posibles entregas a cuenta previas a dicha firma efectuadas para la adquisición de la nueva vivienda con la Plusvalía obtenida durante dicho plazo bianual, entregas cuya cuantía y fechas no cuestiona la liquidación tributaria".

TERCERO.- Preparación y admisión.

El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, preparó recurso de casación contra la sentencia referenciada.

En su escrito, el Abogado del Estado, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ["LGT"], artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ["LIRPF"], y artículo 41 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["RIRPF"].

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de julio de 2020. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó auto de 3 de diciembre de 2020, en el que acordó admitir a trámite el recurso planteado por el Abogado del Estado. La Sección aprecia, en el recurso admitido, que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar si se encuentra excluida de gravamen en IRPF la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en el plazo de dos años en la adquisición de una nueva vivienda habitual, pero dicha adquisición se formalice una vez transcurrido ese plazo.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ["LGT"], 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ["LIRPF"], y 41 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["RIRPF"], sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de esta última".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 19 de enero de 2021, que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, propugna como jurisprudencia que debe fijarse en respuesta a la cuestión planteada: "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, para que tenga lugar la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida merced a la enajenación de vivienda habitual, exigen que la reinversión se haga en el plazo de dos años y que dentro de dicho plazo tenga lugar la adquisición jurídica de la vivienda (título y modo), de manera que el plazo de dos años habrá de ser, pues, el plazo para la adquisición de una vivienda ya construida o, si se trata de vivienda en construcción, la obra y recepción de la nueva vivienda deberá finalizarse dentro del plazo de dos años contados desde la transmisión de la antigua vivienda habitual".

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 24 de febrero de 2021, la representación procesal de don Eladio y doña Concepción presentó escrito de oposición al presente recurso en el que finaliza solicitando "que por la Sala se declare que la que la sentencia recurrida no infringe lo establecido en los arts. 38.1 de la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre del IRPF, ni el artº 41 de su Reglamento aprobado por RD 439/2007 de 30 de marzo., y no ha lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, y por ello solicitamos que se desestime íntegramente el recurso de casación y se confirme la sentencia nº 96 de fecha 21 de mayo de 202 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, que estimó el recurso interpuesto por mis representados contra la Resolución de 14 de Mayo de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla La Mancha y que había desestimado la reclamación económico administrativa interpuesta contra la Resolución con liquidación provisional del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de 31 Octubre de 2014, anulando dichas resoluciones; solicitando además la expresa imposición de las costas del recurso de casación a la Administración recurrente".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 22 de febrero de 2022 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación.*

La sentencia recurrida funda su fallo estimatorio en que los recurrentes sí observaron el plazo de los dos años con el que poder gozar del

beneficio fiscal pretendido, siendo indiscutido que vencía el 20 de enero de 2012, así como en que lo decisivo es que la reinversión de la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual se hiciera dentro de ese plazo, sin que tuviera relevancia a estos efectos que el otorgamiento de la escritura pública de adquisición tuviese lugar el 17 de julio de 2012, esto es, transcurrido el citado plazo de dos años, no entrando a valorar los motivos ajenos a la voluntad de los recurrentes que comportaron el retraso en la celebración de tal acto, por no considerarlo preciso.

La cuestión con interés casacional consiste en determinar si se encuentra excluida de gravamen en IRPF la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en el plazo de dos años en la adquisición de una nueva vivienda habitual, pero dicha adquisición se formalice una vez transcurrido ese plazo.

SEGUNDO.- *Alegaciones de las partes.*

La Abogacía del Estado comienza manifestando que de los artículos 38 LIRPF y 41 del RIRPF se desprende que la exención se aplica a la adquisición de vivienda habitual, a la que se equipara expresamente la rehabilitación, excluyéndose cualesquiera otros supuestos no amparados expresamente por la normativa reguladora de la exención como son la construcción o la ampliación de la vivienda habitual.

Señala que eso significa que solamente será conforme a derecho la exención cuando la reinversión se traduzca en la adquisición de vivienda habitual dentro del plazo fijado o, en su caso, en la rehabilitación de la misma.

Precisa que la adquisición a la que expresamente se refiere el artículo 41 RIRPF debe "entenderse en sentido técnico, acudiendo al concepto propio del derecho civil, que se traduce en la necesidad de que concurren los requisitos de título y modo".

Entiende que ello es de esa manera "porque la normativa tributaria no contiene un concepto de adquisición a efectos de la exención por reinversión de la plusvalía obtenida por la enajenación de la vivienda habitual y, entonces, habrá que acudir al sentido esa expresión tiene en el ámbito jurídico general (art. 12.2 LGT), en el que se admite que la adquisición de la cosa tiene lugar cuando concurren título y modo (cfr. arts. 609 y 1095 CC)".

Es por ello por lo que mantiene que "es posible gozar de la exención si el contribuyente destina las cantidades obtenidas en la enajenación a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual en construcción dentro de los dos años siguientes, siempre que, además, llegue a adquirir la propiedad de la vivienda dentro de los dos años siguientes a la enajenación de la anterior".

Rechaza la tesis de la recurrente pues de lo contrario, afirma, dicho plazo "quedaría obviado por las circunstancias que pudieran concurrir en cada caso, con lo que haría ineficaz el requisito previsto en la Ley", precepto que añade, por otra parte, "no establece salvedad alguna". Por esa razón, postula que a los efectos de la exención "resultaría irrelevante que la causa de la falta de adquisición en plazo sea imputable a los recurrentes o al promotor o a un tercero".

Opina el Abogado del Estado que la sentencia recurrida pone el acento en la distinción entre el régimen de exención por reinversión y el régimen de deducción por adquisición de vivienda habitual, pero obvia cualquier pronunciamiento sobre el requisito adicional de la adquisición de la nueva vivienda en el plazo de dos años.

En este sentido, defiende que en el régimen de reinversión, la adquisición de la vivienda (adquisición en sentido civil, concurriendo título y modo), debe producirse en el plazo de dos años, "sin que pueda extenderse más allá de ese plazo por el solo hecho de que la inversión se destine a una vivienda en construcción".

Cataloga de aplicación analógica el intento de extender lo dispuesto en el artículo 55 RIIPRF al supuesto contemplado en el artículo 41 del mismo RIRPF.

Argumenta que "si se obvia el requisito de adquisición dentro del plazo de dos años y se aplica analógicamente a la exención por reinversión, la asimilación de la construcción a la adquisición de vivienda que sí estaba prevista expresamente en el régimen jurídico de la deducción por inversión en vivienda habitual del artículo 55 RIRPF/2007, estaríamos ante una analogía prohibida porque la exención sólo es conforme a Derecho cuando la reinversión consiste en adquisición de vivienda habitual o, en su caso, rehabilitación de la misma y para esa adquisición han de concurrir título y modo (adquisición propiamente jurídica)".

En resumen la Abogacía del Estado solicita que se establezca como doctrina la aplicación de la teoría del título y el modo para la adquisición por reinversión de la plusvalía obtenida por la venta de la vivienda habitual, tanto



si se trata de la adquisición de vivienda ya construida como si se trata de vivienda en construcción, de modo que la reinversión y la adquisición jurídica de la vivienda en ambos casos deberá tener lugar en el plazo de dos años desde la transmisión de la antigua vivienda habitual.

Por su parte, los recurridos manifiestan, en esencia, que la cuestión ha sido ya abordada y resuelta por esta misma Sala del Tribunal Supremo en sentencia de fecha 16 de julio de 2020 (recurso núm. 5076/2017).

Asegura que de esa sentencia se desprende que el término "reinversión" no puede interpretarse como "adquisición jurídica de la propiedad", y este requisito por tanto no puede exigirse para la aplicación de la exención en el caso de reinversión en la adquisición de vivienda habitual, pues tampoco se exige en la regulación legal, de modo que el contribuyente ya reinvertió cuando entregó la totalidad de la ganancia obtenida.

Mantiene que "dada la redacción del artículo 38 de la LIRPF y el artículo 41 del RIRPF se considera que el legislador no ha querido favorecer únicamente con la exención fiscal a las reinversiones en vivienda habitual que se materialicen cuando la vivienda en construcción sea entregada dentro del plazo de dos años, que es lo que se denomina "adquisición jurídica", puesto que no se exige legalmente que la posesión de la misma se entregue dentro de ese plazo y que se cumpla la teoría del título y el modo, sino que lo que debe interpretarse como la voluntad del legislador es que estén exentas las ganancias patrimoniales obtenidas si se reinvierten en el plazo de dos años en la adquisición de una vivienda, sin exigir que la vivienda se entregue en ese periodo de tiempo; la voluntad del legislador en materia de adquisición de vivienda habitual es ayudar a la adquisición de la misma mediante diferentes beneficios fiscales, dentro de la idea general de favorecer el acceso a una vivienda digna recogida en el artículo 47 de la Constitución Española".

TERCERO. - *Remisión a la sentencia 211/2021, de 17 de febrero, recaída en el rec. cas. 6309/2019 y criterio interpretativo de la Sala respecto a la cuestión con interés casacional.*

No es nuevo el problema que se suscita en el presente recurso de casación, ya nos hemos enfrentado a él anteriormente, habiendo llegado a determinadas conclusiones que, ahora, por remisión a la sentencia 211/2021, de 17 de febrero, recaída en el rec. cas. 6309/2019, reproducimos, y que nos conducen a reiterar el criterio de que, en el ámbito de la exención por reinversión en vivienda habitual en el IRPF, lo esencial es el plazo en el que se reinvierte (inferior a dos años en todo caso), no la fecha en la que se entrega o adquiere el dominio de la vivienda de nueva construcción.

En esa sentencia afirmamos:

" 1. Dispone el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio que:

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

Por su parte, respecto de esas "condiciones reglamentarias", el artículo 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, señala, por lo que ahora interesa, que:

"La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual (...)"

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

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

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

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



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

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

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

5.1. En puridad, la *ratio decidendi* de la sentencia impugnada no descansa en la aplicación analógica del artículo 55 del reglamento, sino en una interpretación literal del artículo 41, que compartimos plenamente: la norma no exige que en el plazo de dos años se produzca la adquisición jurídica (título y modo) de la nueva vivienda habitual, sino exclusivamente que en dicho plazo se "reinverta el importe obtenido en la enajenación" y eso es lo que, cabalmente, ha efectuado la contribuyente en nuestro asunto, pues transmitió su vivienda de la localidad de Gelida el 8 de febrero de 2007 y *reinvirtió* el importe obtenido en dicha enajenación en la adquisición de una vivienda en construcción en la localidad de Vallirana el 14 de febrero de 2007.

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

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

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

A tal efecto, la aplicación al caso del artículo 55 del reglamento ha sido admitida por esta Sala en sentencia de 23 de julio de 2020 (recurso de casación núm. 4417/2017) en la que afirmamos lo siguiente:

"En el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no puede considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva vivienda habitual en las condiciones del artículo 41 RIRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión".

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

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

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

Por consiguiente, fijamos la siguiente doctrina en el presente recurso de casación: sí se encuentra excluida de gravamen en IRPF la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente



cuando el importe total obtenido se reinvierta en el plazo de dos años en la adquisición de una nueva vivienda habitual, aunque dicha adquisición se formalice una vez transcurrido ese plazo.

CUARTO. - *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

La Abogacía del Estado pretende que declaremos que la sentencia recurrida ha infringido los artículos 38.1 de la Ley del IRPF y el 41 de su Reglamento y, por tanto, con estimación del recurso, casemos esa sentencia de instancia, declarando ajustada a derecho tanto la RTEAR de Castilla-La Mancha de 14 de mayo, como los actos administrativos de los que trae causa.

La pretensión de los recurridos es la contraria, ya que consideran que dichos preceptos no han sido infringidos y, por ello, solicitan no haber lugar al recurso de casación, confirmándose tanto dicha RTEAR como la liquidación provisional, de fecha 31 de octubre de 2014 del jefe de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Albacete de la AEAT.

Los supuestos de hecho del asunto que ahora nos ocupa son sustancialmente coincidentes con aquellos que originaron el recurso de casación 6309/2019 y, por consiguiente, debemos estimar este recurso por unidad de criterio.

La estimación del recurso contencioso por la sentencia recurrida llevó aparejado el reconocimiento de la pretensión ejercida por los recurrentes, anulando la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 14 de mayo de 2018, declarando el derecho de los demandantes a la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en los términos que fue aplicada en su declaración del IRPF del ejercicio 2010, dejando sin efecto la liquidación provisional practicada por la Administración tributaria, con obligación por parte de la Administración de devolver, en su caso, las cantidades entregadas por los demandantes para pago de la liquidación provisional practicada por el concepto.

Por todas las razones expuestas, procede la confirmación de la sentencia recurrida, lo cual determina que la anulación de dicha RTEAR y, asimismo, la anulación de la liquidación provisional de fecha 31 de octubre de 2014 del jefe de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Albacete de la AEAT en los extremos debatidos, entre los que no se incluye la imputación de rentas inmobiliarias.

QUINTO. - *Pronunciamiento sobre costas.*

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

FALLO

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

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

Segundo.- Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2020, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, en el recurso 316/2018, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, con lo cual se confirma y, por ende, se anula la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 14 de mayo de 2018, que desestimó la reclamación económico-administrativa referida a la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2010 y, por tanto, se anula también la liquidación provisional de fecha 31 de octubre de 2014 en el particular relativo al aumento de la base imponible del ahorro declarada en el importe de las ganancias patrimoniales derivados de la transmisión de elementos patrimoniales, del IRPF de 2010.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales en este recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.