

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA
Sentencia 574/2025 de 18 de febrero de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 119/2023

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias exentas. Transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años o en situación de dependencia severa o gran dependencia. Condición de vivienda en los dos años anteriores a la fecha de transmisión. Causas análogas justificadas que exigen traslado. La parte actora era titular de un inmueble que adquirió el día 21 de enero de 2001 y que constituyó su residencia habitual hasta agosto de 2007. Fue diagnosticada de una demencia pre-senil (Alzheimer) en abril de 2005. Se le reconoció oficialmente el 17 de julio de 2006 un grado de discapacidad del 78%. En pocos meses se constató un rápido deterioro funcional, que motivó que recibiese supervisión y asistencia para todas las actividades de su vida diaria. Todo ello desembocó en la necesidad de que en agosto de 2007 ingresara en una residencia. Durante más de diez años, la vivienda fue alquilada, hasta que se produjo la transmisión del inmueble el 29 de noviembre de 2017, es decir, más de 10 años después de abandonar su vivienda, lo que dio lugar a una ganancia patrimonial de 355.822,68 euros. En el momento en que tuvo lugar la transmisión, la parte propietaria tenía 72 años. Defiende la recurrente que si la vivienda habitual no dejó de serlo con motivo del traslado a la residencia geriátrica ya no sería de aplicación el plazo de dos años (previsto para aquellos supuestos en que el inmueble dejó de ser la vivienda habitual). Por ello, se estaría en el supuesto general, es decir, que el inmueble transmitido seguía siendo la vivienda habitual de la recurrente porque el traslado forzoso no motivó en ningún caso la pérdida de esa condición. La Sala acepta la posición de la actora, a partir de la jurisprudencia del TS, ya que los apartados 1 y 2 del artículo 41 bis del Rgto IRPF deben integrarse en su totalidad en el requisito del apartado 3 del mismo precepto, acerca de la actualidad de la condición de vivienda habitual, porque todos ellos forman parte de un concepto específico de la norma tributaria, el de vivienda habitual a los efectos de la exención por reinversión. Y esa integración no se limita a tan solo las situaciones efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto. [Vid., STS de 12 de mayo de 2017, recurso n.º rec. n.º 1657/2016 - Reducciones de la base imponible en ISD. Vivienda habitual. Recurso de casación para la unificación de doctrina. Traslado del causante a la vivienda del pariente causahabiente por razones de enfermedad -, y STS de 5 de mayo de 2023, recurso n.º rec. n.º 7851/2021 - Exención por reinversión en IRPF. Vivienda habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes en caso de divorcio -].

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SENTENCIA

Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Vía Laietana, 56, 2a planta - Barcelona - C.P.: 08003

TEL.: 933440010

FAX: 935675692

EMAIL: salacontenciosa1.tsj.barcelona@xij.gencat.cat

N.I.G.: 0801933320238000024

N.º Sala TSJ: DEMAN - 119/2023 - Procedimiento ordinario - 75/2023-E

Materia: Tributs Estatals/Autonòmics IRPF

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 0533000093007523

Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.

Beneficiario: Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Concepto: 0533000093007523

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: Pilar

Procurador/a: Ana Belen Porta Bonillo

Abogado/a:

Síguenos en...

Parte demandada/Ejecutado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya

Procurador/a:

Abogado/a:

Abogado/a del Estado

SENTENCIA Nº 574/2025

Ilmos. Sres.

Presidente:

Javier Aguayo Mejía

Magistrados:

D.^a Emilia Giménez Yuste

D.^a María Abelleira Rodríguez

D.^a Virginia de Francisco Ramos

D. Juan Antonio Toscano Ortega

D.^a Laura Mestres Estruch

D. Eduardo Rodríguez Laplaza

Barcelona, a fecha de la última firma electrónica.

Ponente:Magistrado Juan Antonio Toscano Ortega

ANTECEDENTES DE HECHO.

PRIMERO.-Por la representación procesal de Pilar se interpone recurso contencioso-administrativo contra la actuación administrativa que se cita en el fundamento de derecho primero mediante escrito registrado en este Tribunal en fecha 25 de enero de 2023.

SEGUNDO.-Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes actora y demandada, llegado su momento y por su orden respectivo, los trámites conferidos de demanda y de contestación, en cuyos escritos respectivos, en virtud de los hechos y los fundamentos de derecho que en ellos constan, solicitan respectivamente la anulación de la actuación administrativa objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.-Continuando el proceso su curso por los trámites procesales que aparecen en autos, habiéndose formulado escritos de conclusiones por las partes actora y demandada, se señala el día 12 de febrero de 2025 para deliberación y votación del fallo, diligencia que tiene lugar en dicha fecha.

CUARTO.-En la sustanciación del procedimiento se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO.- Sobre el objeto del recurso. La resolución económico-administrativa que acuerda la improcedencia de la exención de la ganancia patrimonial con ocasión de la transmisión de vivienda habitual por persona mayor de 65 años.

El objeto del presente recurso es la resolución de 19 de septiembre de 2022 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta en fecha 13 de octubre de 2020 contra el acuerdo de 22 de septiembre de 2020 de la Administración de Vía Augusta (Barcelona), Agencia Estatal de Administración Tributaria, desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017 (cuantía: 77.478,40 euros).

1. El acuerdo de la oficina gestora desestimatorio de la solicitud de rectificación. Las alegaciones en vía económico-administrativa.

En la resolución económico-administrativa recurrida de 19 de septiembre de 2022 se exponen los antecedentes de hecho primero al quinto relativos a la desestimación por la oficina gestora de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, que incluye la motivación dada por ésta, también las alegaciones en vía económico-administrativa:

"**PRIMERO.-**El día 14/12/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 13/10/2020 contra el acuerdo de fecha 22 de septiembre de 2020 (notificado el día 6 de octubre de 2020) desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación del IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) y periodo 2017.

Síguenos en...



SEGUNDO.- La obligada tributaria con fecha 2 de septiembre de 2019 presentó solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF ejercicio 2017, alegando que incluyó la transmisión de su vivienda habitual siendo mayor de 65 años.

TERCERO.- La oficina gestora con fecha 20 de julio de 2020 emitió propuesta de rectificación de autoliquidación en la que se desestima dicha solicitud que fue notificada el 11 de agosto de 2020.

CUARTO.- Con fecha 22 de septiembre de 2020 la oficina gestora emitió acuerdo de resolución de autoliquidación, desestimando las alegaciones formuladas, confirmando la propuesta, siendo notificado el 6 de octubre de 2020, de acuerdo con:

"Tal como se le especificó en la propuesta de resolución, el artículo 33.4.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, Ley del IRPF, en su redacción vigente para el ejercicio 2017, establece que estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto: "Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 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."

Por su parte, el concepto de vivienda habitual se recoge en la disposición adicional vigésima tercera de la propia Ley del IRPF y, en su desarrollo, en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), que dispone lo siguiente:

"1. A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

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

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias: Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

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

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

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

Según la documentación aportada, adquirió los inmuebles, de referencia catastral NUM001, NUM002 y NUM003, de forma conjunta en fecha 29-01-2001.

Manifiesta que desde ese momento hasta agosto de 2007 constituyó su residencia habitual, extremo éste acreditado con la documentación presentada junto con su escrito de alegaciones.

Según los antecedentes que constan en esta Oficina y a la vista de sus propias declaraciones de renta de los últimos ejercicios (de 2010 a 2017, incluido), el inmueble transmitido se hallaba arrendado, por lo que, ni en el momento de la transmisión ni en los dos años anteriores tuvo la consideración de vivienda habitual, motivo por el que no procede aplicar la exención solicitada.

En cuanto a las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia o del TEAR, a las que hace referencia en su escrito, la Administración Tributaria debe aplicar, en todo momento, las normas establecidas en el ordenamiento jurídico vigente, tal como establece el artículo 7 de la Ley 58/2003, General Tributaria, con estricto cumplimiento de las leyes aplicables a los hechos con trascendencia tributaria.

Asimismo, y de acuerdo con la legislación vigente, también vincula a la Agencia Tributaria, la jurisprudencia que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la

ley, la costumbre y los principios generales del derecho, según lo establecido en el artículo 1 del Código Civil ; las resoluciones de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio o para la unificación de doctrina, dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central, de conformidad con los artículos 242.4 y 243.5 de la LGT ; así como los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas de la Dirección General Tributaria, en las condiciones establecidas en el artículo 89 de la misma Ley .

Por último, la Sentencia del Tribunal Supremo 841/2017 aportada, se pronuncia a efectos de la aplicación de las reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no sobre las posibles exenciones en el IRPF. Esta Administración no tiene potestad para interpretar una sentencia dictada por el Tribunal Supremo en el ámbito de otro impuesto, tal como se solicita en su escrito.

Lo que sí la vincula es el criterio establecido a este respecto por la Dirección General de Tributos, que se ha pronunciado reiteradamente sobre el tema en diversas consultas vinculantes (V2529-18 o V0961-19, entre otras), donde se dictamina que, para poder exonerar de gravamen la ganancia patrimonial que se haya generado en la transmisión de la vivienda, han de cumplirse la totalidad de los requisitos exigidos para ello en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto, en particular que dicha vivienda ha de tener en el momento de su transmisión o haber tenido en algún momento dentro de los dos años precedentes a ésta la consideración de habitual, conforme lo dispuesto en el artículo 41 bis.3 del Reglamento del Impuesto. En otro caso, de transmitirla trascurridos más de dos años desde que dejó de constituir su vivienda habitual no cabría entender que se está transmitiendo la vivienda habitual, por lo que no procede acceder a lo solicitado".

QUINTO.- Frente al acuerdo referido en el ordinal anterior el día 13 de octubre de 2020 los hijos de la interesada en su nombre y representación, interpusieron la presente reclamación económico-administrativa alegando en el trámite de puesta de manifiesto que el inmueble generador de la ganancia patrimonial sito en DIRECCION000 de Barcelona adquirido el 29-01-2001 constituyó la vivienda habitual de la interesada hasta agosto de 2007. La transmisión tuvo lugar el 29-11-2017 dando lugar a una ganancia patrimonial de 355.822,68 euros; en ese momento la interesada tenía 72 años; fue diagnosticada de demencia senil en abril de 2005 con una discapacidad reconocida del 78%, lo que desembocó en la necesidad de que en agosto de 2007 ingresara en una residencia siguiendo el consejo de la asistente social de la Fundación Alzheimer Centro Especial, precisando supervisión constante. No cuestionan el hecho de que su madre no pudiera vivir en la que había sido su casa con motivo de su enfermedad ni que durante algunos meses tuvieran que alquilarla puesto que esa era la única fuente de ingresos con que podían contar para hacer frente a los elevados gastos de la residencia. La cuestión es que, de acuerdo con el art. 41 bis del Reglamento del IRPF en relación con los arts 7.t), 33.4.b) y 38 de la Ley del IRPF resulta evidente que una enfermedad grave como el Alzheimer es una de las "circunstancias que necesariamente exigen el cambio de domicilio" y en estos supuestos "la vivienda tiene el carácter de habitual"; es decir a pesar de que no viviera en la vivienda ni el momento de la transmisión ni en los dos años anteriores seguía siendo su vivienda habitual a los efectos de la normativa".

2. La resolución económico-administrativa.

Tras reproducir el contenido del artículo 120 de la Ley 58/2003 y los artículos 33.4. b) de la Ley 35/2006 y 41 bis) del Real Decreto 439/2007 (en especial, sus apartados 1 y 3: "1. A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años". "No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas". "3. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión"), dedica la resolución económico-administrativa su fundamento de derecho quinto a resolver la controversia:

"QUINTO.- A la vista del expediente han quedado probadas las circunstancias alegadas en cuanto a la salud de la interesada y la necesidad de cambiar de domicilio. Aunque no resulta controvertida la condición de vivienda habitual hasta el 2007, dejando la que por

entonces constituía su vivienda habitual e ingresando en una residencia geriátrica, el traslado a la misma conlleva el cese de la residencia efectiva.

No obstante, la norma tributaria en su artículo 41bis.3 RIRPF permite conservar la condición fiscal de vivienda habitual del inmueble durante 2 años, plazo que disponía para efectuar la transmisión del inmueble y poder beneficiarse de la exención del artículo 33.4.b) LIRPF. Dicho plazo finalizaba en el ejercicio 2009 sin que hasta entonces se hubiera sustanciado la venta.

A fecha de la escritura pública de compraventa, el inmueble había perdido la condición de vivienda habitual a los efectos de acceder a la exención, estando la ganancia patrimonial obtenida sujeta al Impuesto y no exenta.

A mayor abundamiento como indica la Oficina Gestora el inmueble fue arrendado a partir del ejercicio 2010 y hasta el momento de su venta en 2017.

Hay que tener en cuenta que la exención y como consecuencia la condición de 'vivienda habitual' son conceptos fiscales que se rigen por las disposiciones normativas que el legislador incorpora a la Ley y desarrolla en el Reglamento. Así por ejemplo ha dispuesto que la condición de vivienda habitual se adquiera en un plazo general de 3 años de residencia continuada y efectiva, salvo fallecimiento u otras circunstancias extraordinarias (apartado 1 del artículo 41bis RIRPF) y que precise de la ocupación del inmueble en el plazo general de 12 meses desde la adquisición, salvo fallecimiento u otras circunstancias extraordinarias (apartado 2 del artículo 41bis RIRPF). Y del mismo modo ha dispuesto que aun cuando la condición de vivienda habitual se pierda con el cese de la residencia, se permita acceder a la exención cuando la transmisión del inmueble se produce en los 2 años siguientes (apartado 3 del artículo 41bis RIRPF). Más allá de los 2 años siguientes al cese de residencia, no ha previsto el legislador ni un plazo de conservación adicional, ni una conservación ligado a otras circunstancias extraordinarias. Dado que la transmitente dejó de residir en la que era su vivienda habitual en el año 2007 no se han cumplido los requisitos establecidos en el citado art. 41.bis.3) del Reglamento del IRPF en cuanto a que constituyera su vivienda habitual en el momento de la transmisión o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Finalmente, en cuanto a la alegada Sentencia del Tribunal Supremo 841/2017 , hay que puntualizar que ésta se pronuncia a efectos de la aplicación de las reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En la misma analiza el concepto de vivienda habitual señalando:

"Pues bien, en el ámbito de "otras causas análogas justificadas" del traslado que no hacen perder al inmueble la consideración de vivienda habitual ha de incluirse la enfermedad acreditada que obliga al cambio de residencia, máxime cuando el fallecimiento sobreviene durante y como consecuencia de dicha enfermedad".

Este Tribunal, como se ha señalado, no cuestiona que el traslado a una residencia geriátrica efectivamente no supone la pérdida de la condición de vivienda habitual por constituir una "causa análoga justificada". Lo que se plantea es si en el ámbito del IRPF y, concretamente en la aplicación de la exención del art. 33.4 LIRPF , la condición de vivienda habitual se mantiene a lo largo del tiempo cualquiera que sean los años transcurridos y es en este punto, no tratado lógicamente por la citada sentencia, donde la Ley establece un requisito limitativo específico para los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto que fija en dos años aquí incumplidos.

En su virtud procede confirmar el acuerdo impugnado".

SEGUNDO.- Sobre las pretensiones y los motivos, que giran en torno a la procedencia o no de la exención de la ganancia patrimonial con ocasión de transmisión de vivienda habitual por persona mayor de 65 años (artículos 33.4. b) de la Ley 35/2006 y 41 bis) 1 y 3 del Real Decreto 439/2007).

1. La parte actora.

A través de su demanda, la parte actora interesa de la Sala que "dicte sentencia por la que, estimando íntegramente la demanda, anule o deje sin efecto la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya notificada en fecha 22 de noviembre de 2022 y con expresa condena en costas a la parte demandada si se opusiere, sin que se limite el importe de las mismas, sino que se establezca en cuantía suficiente para hacer frente a los elevados costes del proceso (defensa legal y procura) que mi mandante ha debido afrontar por la

recalcitrante negativa de la Administración Tributaria y el TEAR a acoger la clara jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo en la materia objeto de la controversia".

De entrada, expone los antecedentes de hecho que considera relevantes:

"1. La parte actora era titular de un inmueble sito en la DIRECCION000 de Barcelona, adquirido mediante escritura pública otorgada el día 21 de enero de 2001. En la citada resolución se admite explícitamente que, con la documentación aportada al expediente, queda acreditado que el citado inmueble constituyó la residencia habitual de la parte actora hasta agosto de 2007. Por tanto, no es objeto de debate en dicha consideración.

2. La transmisión del inmueble tuvo lugar el 29 de noviembre de 2017 y dio lugar a una ganancia patrimonial de 355.822,68 euros.

3. En el momento en que tuvo lugar la transmisión, la parte actora, propietaria del inmueble y nacida el NUM004 de 1944, tenía 72 años. Por tanto, tampoco es un hecho controvertido que fuera mayor de 65 años.

4. La parte actora fue diagnosticada de una demencia pre-senil (Alzheimer) en abril de 2005. Se le reconoció oficialmente un grado de discapacidad del 78% (acreditado en el expediente con la copia de la Resolución emitida el 17 de julio de 2006). En pocos meses se constató un rápido deterioro funcional, que motivó que recibiese supervisión y asistencia para todas las actividades de su vida diaria. Todo ello desembocó en la necesidad de que en agosto de 2007 ingresara en una residencia, siguiendo el consejo de la asistente social de la Fundación Alzheimer Centro Especial (ACE), a la vista de que necesitaba supervisión constante tanto de día como de noche (al pasar a ser habitual su actividad nocturna, llevando a situaciones que entrañaban grave peligro para su persona)".

Tras esa exposición de antecedentes que considera relevantes, fundamenta aquellas pretensiones en los fundamentos de derecho "jurídico-materiales" que titula y desarrolla en síntesis como sigue (también en conclusiones finales).

Primera. "Sobre la consideración del inmueble transmitido como "vivienda habitual" a los efectos de aplicar la exención del artículo 33.4.b) de la Ley del IRPF". El análisis de la resolución económico-administrativa parece impecable, si no fuera por una cuestión fundamental: si la vivienda habitual no dejó de serlo con motivo del traslado a la residencia geriátrica ya no sería de aplicación el plazo de dos años (previsto para aquellos supuestos en que el inmueble dejó de ser la vivienda habitual). Se estaría en el supuesto general: que el inmueble transmitido seguía siendo la vivienda habitual de la recurrente porque el traslado forzoso no motivó en ningún caso la pérdida de esa condición. Se trata ésta de una postura avalada por el Tribunal Supremo en sentencias, que se citan de manera explícita y profusa en el escrito de formalización de la demanda. Así, la sentencia 841/2017, de 12 de mayo, que fija la siguiente doctrina:

"Pues bien, en el ámbito de "otras causas análogas justificadas" del traslado que no hacen perder al inmueble la consideración de vivienda habitual ha de incluirse la enfermedad acreditada que obliga al cambio de residencia, máxime cuando el fallecimiento sobreviene durante y como consecuencia de dicha enfermedad.

La aplicación de la doctrina expuesta comporta la estimación del recurso de casación para unificación de la doctrina porque la sentencia de instancia declare y reconozca que el traslado desde la vivienda habitual a la vivienda del hermano, sita en Mogán, Gran Canaria, es debido al estado de salud, y se produce desde noviembre de 2004 hasta su fallecimiento, acaecido el 9 de diciembre de 2007".

Se trata de una doctrina del Tribunal Supremo referida a cómo debe interpretarse el concepto de vivienda habitual previsto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el presente caso, el razonamiento de la resolución económico-administrativa resulta infundado: si la vivienda habitual no deja de serlo cuando se produce el traslado forzoso, es irrelevante el tiempo que transcurra hasta su transmisión, porque lo que se transmite sigue siendo, a estos efectos, la vivienda habitual, que no ha dejado de serlo. Dicha sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2017 viene a realizar una interpretación comprensiva e integradora del artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su globalidad, no por apartados: si la vivienda habitual mantiene su carácter como tal cuando hay un traslado forzoso por enfermedad, lo hace necesariamente de forma indefinida para que se puedan aplicar los incentivos fiscales asociados a la definición que la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas propone de la vivienda habitual, como la exención por transmisión por mayores de 65 años.

Se cita también la sentencia número 553/2023, de 5 de mayo, del Tribunal Supremo, que se refiere explícitamente al concepto de vivienda habitual en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"No cabe una lectura aislada en ese apartado 3 del art. 41 bis RLIRPF, puesto que la propia norma se remite a dicho artículo ("con arreglo a lo dispuesto en este artículo", dice) y a los "exclusivos efectos" de cuando se "entenderá" que se está transmitiendo una edificación que constituye su vivienda habitual, lo que evidencia que el reglamento asume que se trata de un concepto legalmente definido por la propia norma tributaria (art. 12.2 LGT). Los apartados 1 y 2 del artículo 41 bis deben integrarse en su totalidad en ese requisito del apartado 3 del mismo precepto, acerca de la actualidad de la condición de vivienda habitual, porque todos ellos forman parte de un concepto específico de la norma tributaria, el de vivienda habitual a los efectos de la exención por reinversión. Y esa integración no se limita a tan solo las situaciones efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto".

El supuesto de hecho que se refiere esa sentencia, se aplica a la exención por reinversión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a un contribuyente que lleva doce años sin vivir en la que, a efectos fiscales, se considera su "vivienda habitual". El Tribunal Supremo considera que al deberse el traslado a una de las causas forzosas (divorcio) que necesariamente han de conllevar un cambio de domicilio, el inmueble seguirá siendo la "vivienda habitual" del contribuyente (mientras permanezca en ella su ex - cónyuge), sin aplicación del límite de dos años y a pesar de ser evidente que realmente tiene su residencia en otro lugar. El Alto Tribunal deja bien a las claras cómo debe llevarse a cabo la interpretación integral y completa del artículo 41 bis)del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que conduce a la conclusión aquí sostenida por la parte actora: la vivienda habitual conserva su carácter como tal a efectos fiscales cuando hay un traslado forzoso de la misma y lo hace con carácter indefinido para poder aplicar los incentivos fiscales que se asocian a la misma. El plazo de dos años para transmisión es un supuesto distinto, aquel en que la vivienda habitual ha dejado de serlo, pero excepcionalmente se permite la aplicación de la exención por reinversión.

Segundo.- "La correcta interpretación del artículo 41.bis del Reglamento del IRPF a la luz de las sentencias del Tribunal Supremo, una cuestión de justicia material y no discriminación". No parece haber ninguna justificación para darle un peor trato la persona, mayor de 65 años, que se ha visto forzada a abandonar su vivienda para ingresar en la residencia por motivo de su grave enfermedad, y que además se ve obligada a transmitir la que es su vivienda habitual (única propiedad de la que era titular) precisamente para hacer frente a los gastos derivados de ese internamiento, al carecer de cualquier otra fuente de ingresos. Procede aquí aplicar tanto el artículo 14 del Convenio Europeo de Derechos Humanos como el artículo 1 del Protocolo adicional nº 12 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, que prohíben cualquier tipo de discriminación sin distinción alguna en el goce de derechos y libertades. En ese sentido, la sentencia de 22 de marzo de 2016 del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (*caso Guberina contra Croacia*), al señalar que la situación de discapacidad del hijo del demandante obligaba a realizar una interpretación adaptada en la aplicación de la norma (párrafos 86 y 92 de la sentencia). La citada jurisprudencia es plenamente aplicable al caso, por cuanto la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la ganancia obtenida por la transmisión del domicilio habitual de persona mayor de 65 años no puede verse impedida por el hecho de un traslado previo obligado por una situación de discapacidad.

En definitiva, el inmueble transmitido en 2017 en ningún caso ha perdido su carácter de vivienda habitual hasta el momento de su inevitable venta. Especialmente cuando la misma se produce como último recurso, para afrontar la deuda acumulada como consecuencia de prolongado internamiento por razón de la situación de dependencia. La situación vital y económica de la actora es crítica y empeora con el paso del tiempo. La devolución de la cuota pagada con motivo del autoliquidación originaria supondría un balón de oxígeno, que permitiría gestionar sin agobios los cuidados que necesita en estos momentos. Sólo una resolución favorable del presente recurso en esta instancia podrá aportar es el bálsamo; la necesidad de acudir a instancias superiores, como el Tribunal Supremo, que ya se ha posicionado claramente a favor de la interpretación que defiende

Síguenos en...

esta parte, exigiría un cribado incierto (ligado a la existencia de interés casacional, en una cuestión ya resuelta) y probablemente llegará tarde.

2.- La parte demandada.

De adverso, en su contestación a la demanda, la Abogada del Estado interesa de la Sala el dictado de "*sentencia por la que se desestime el presente recurso contencioso-administrativo, con expresa imposición de costas a la actora*", con base en los propios fundamentos de la resolución económico-administrativa, que considera ajustada a derecho.

Basa su oposición a través de la alegación única titulada "Procedencia del acto impugnado", que desarrolla en síntesis como sigue.

No puede acogerse la interpretación sostenida por la parte actora del artículo 41 bis3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con la aplicación de la exención prevista en el artículo 33.4 de la Ley 35/2006, consistente en que "se siga considerando vivienda habitual a la vivienda de la recurrente 10 años después de haber cesado la convivencia por haberse trasladado a una residencia siendo una de las circunstancias que necesariamente exigen el cambio de domicilio en los términos del artículo 41 bis.1 del Reglamento".

Planteada la demanda en esos términos, la misma debe desestimarse por los motivos siguientes. En ningún momento se cuestiona que el traslado a una residencia geriátrica efectivamente no supone la pérdida de la condición de vivienda habitual por constituir una "causa análoga justificada" a los efectos del artículo 41 bis1 del Reglamento. La cuestión que aquí se plantea es si al aplicar la exención del artículo 33.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la condición de vivienda habitual se mantiene a lo largo del tiempo cualquiera que sean los años transcurridos, siendo la respuesta negativa, a la vista de la regulación que el legislador ha previsto al efecto. A tenor de lo dispuesto en el artículo 33.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y del artículo 41 bis1 y 3 del Reglamento, una cosa es que a los efectos de la adquisición del concepto de vivienda habitual el apartado 1 del artículo 41 bis permita no haber cumplido el plazo de residencia continuada de tres años en el caso de que concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio domicilio, como sería el ingreso en un centro geriátrico; y otra cosa es lo que el apartado 3 del mismo precepto prevé concreta y expresamente para el supuesto de transmisión. En este último caso se observa como la norma establece un requisito limitativo específico para los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, exigiendo que para que en el momento de la transmisión se considere que la vivienda es habitual debe serlo en el propio momento de la transmisión o en los dos años anteriores a la fecha de transmisión. De este modo, al fijar dos años y no otro lapso temporal, resulta evidente que el legislador ha querido establecer un límite de tiempo para que se aplique la exención del artículo 33.4. b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La recurrente pretende aplicar la regla del apartado 1 del artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a un supuesto distinto al previsto por la norma, ya que esa redacción se refiere la forma de adquirir una vivienda en concepto de vivienda habitual, mientras que para el supuesto de qué concepto hay que considerar como vivienda habitual en el momento de la transmisión, ya existe una regulación expresa, que se halla en el apartado 3. Dicho planteamiento de la actora no puede prosperar, habiéndose de recordar la prohibición de la analogía del artículo 14 de la Ley 58/2003: "No 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". Por ello, tratándose de una exención, no es posible aplicar analógicamente la regulación sobre una materia cuando ya existe una respuesta legislativa al respecto, que es la fijación de un requisito limitativo específico para los artículos 33.4 b) y 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas consistente en considerar vivienda habitual a los efectos de transmisión la que lo sea en el momento de transmitir o en los dos años anteriores, período aquí incumplido.

Por lo que debe desestimarse la demanda y confirmarse la resolución económico-administrativa impugnada.

TERCERO.- Sobre la controversia circunscrita a la interpretación de requisitos exigibles para la aplicación de la exención de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de transmisión de vivienda habitual por persona mayor de 65 años (artículo 33.4. b) de la Ley 35/2006 , en relación con el artículo 41 bis1 y 3 del Real Decreto 439/2007).

Se ha traído más arriba la fundamentación de la resolución económico-administrativa, también la contenida en el acuerdo de la oficina gestora desestimatoria de la solicitud de rectificación de

Síguenos en...



la autoliquidación. A los efectos de la aplicación o no de la exención de ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión de vivienda habitual por persona mayor de 65 años (artículo 33.4. b)de la Ley 35/2006), el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña , sin cuestionar que en el caso el traslado a la residencia geriátrica no comporta la pérdida de la condición de la vivienda habitual por constituir una "causa análoga justificada" ex artículo 41 bis1 del Real Decreto 439/2007 , sostiene en lo más esencial que el apartado 3 del mismo artículo 41 bisestablece un requisito limitativo específico de carácter temporal (consideración de vivienda habitual hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión), en el caso efectivamente incumplido. Dicha fundamentación viene a dar respuesta a la invocación por la reclamante de la sentencia número 841/2017 del Tribunal Supremo, significándose a través de esa motivación que el Alto Tribunal examina el concepto de vivienda habitual en el marco de la aplicación de las reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuya normativa no figura un requisito limitativo temporal como el que se dice incumplido en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Frente a ello se alza la parte actora en su demanda a través de los motivos más arriba enunciados y desarrollados, a los que se opone la Abogada del Estado, con una argumentación también reproducida en lo más sustancial. Puede verse que el debate que enfrenta a las partes se circunscribe a una cuestión estrictamente jurídica, de carácter hermenéutico.

A juicio de la parte actora, los apartados 1 y 3 del artículo 41 bisdel Real Decreto 439/2007 han de interpretarse de forma integradora, de manera que concurriendo "causa análoga justificada" (no controvertido en el caso) la condición de vivienda habitual se mantiene a lo largo del tiempo cualesquiera que sean los años transcurridos y la fecha de transmisión. Y en el planteamiento de la parte demandada, por la Abogada del Estado se postula una interpretación que distingue como supuestos distintos la forma de adquisición de la condición de vivienda habitual (apartado 1) y la transmisión de la misma con fijación expresa de un requisito limitativo temporal (apartado 3), tratamiento diferenciado éste querido por la norma, con significación de la prohibición de la analogía en el campo de las exenciones (artículo 14 de la Ley 58/2003).

Dispone el artículo 33.4. b)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:

"Sección 4.ª Ganancias y pérdidas patrimoniales".

"Artículo 33. Concepto".

"4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto":

"b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 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".

Y establece el artículo 41 bis,apartados 1 y 3, del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero:

"Artículo 41 bis. Concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones".

"1. A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

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

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

En el caso, por lo que respecta a la actora no resulta controvertido que: 1) nace en 1944; 2) en 2001 adquiere la vivienda; 3) en 2005 se le diagnostica una demencia pre-senil (Alzheimer) y se le reconoce un grado de discapacidad del 78%; 4) en 2007 ingresa en residencia geriátrica, siguiendo consejo de asistenta social de Fundación Alzheimer Centro Especial (ACE); 5) transmite la vivienda en fecha 29 de noviembre de 2017 (con una ganancia patrimonial de 355.822,68 euros).

La propia resolución económico-administrativa impugnada, al inicio de su fundamento de derecho quinto, señala que "A la vista del expediente han quedado probadas las circunstancias alegadas en cuanto a la salud de la interesada y la necesidad de cambiar de domicilio", a lo que como ya se dijo añade al final de ese mismo fundamento jurídico que "Este Tribunal, como se ha señalado, no cuestiona que el traslado a una residencia geriátrica efectivamente no supone la pérdida de la condición de vivienda habitual por constituir una <causa análoga justificativa>".

Esa fundamentación da respuesta a la invocada por la reclamante en vía económico-administrativa sentencia número 841/2017, de 12 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina seguido con el número 1657/2016 (sobre el derecho a la reducción por adquisición de vivienda habitual de la persona fallecida, prevista en el artículo 20.2.c), párrafo tercero de la Ley 29/1087, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Dado que incorpora una interpretación acerca de alcance de "otras causas análogas justificativas" del artículo 41 bis1 del Real Decreto 439/2007, se trae su fundamento de derecho tercero (el subrayado es nuestro): "TERCERO.- *Decisión de la Sala.*

Si bien no todas las sentencias señaladas como sentencias de contraste merecen esta consideración porque se refieren a la interpretación de preceptos distintos, al menos en las sentencias de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 14 de julio de 2009 (rec. 1901/2005), de la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 10 de diciembre de 2012, (rec. 15685/2010) y de la Sala de la Comunidad Valenciana, de 19 de julio de 2013 (rec. 1128/2010), pueden apreciarse, con respecto a la recurrida, las identidades, subjetivas, objetivas, de fundamentos y de pretensiones precisas para hacer viable el recurso de casación para la unificación de doctrina.

En una y otras se trata de parientes contemplados en el artículo 20.2.c), párrafo tercero, LISD que tienen derecho a la reducción del 95%, con el límite establecido de 122.606, 47 €, para cada heredero, en la adquisición "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida. En ellas, también, se cuestiona la pérdida o no de la condición de vivienda habitual como consecuencia del traslado del causante a la vivienda del pariente causahabiente por razones de enfermedad. Y los fallos contradictorios de la recurrida y las contradictorias son el resultado de aplicar doctrinas distintas sobre la interpretación del precepto, que procede unificar en el presente recurso.

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".

Pues bien, en el ámbito de "otras causas análogas justificadas" del traslado que no hacen perder al inmueble la consideración de vivienda habitual ha de incluirse la enfermedad acreditada que obliga al cambio de residencia, máxime cuando el fallecimiento sobreviene durante y como consecuencia de dicha enfermedad.

La aplicación de la doctrina expuesta comporta la estimación del recurso de casación para la unificación de la doctrina porque la sentencia de instancia declara y reconoce que el traslado desde la vivienda habitual, en la DIRECCION001 NUM005 del término municipal de Tacoronte, Tenerife, a la vivienda del hermano, sita en Mogán, Gran Canarias, es debido al estado de salud, y se produce "desde noviembre de 2004 hasta su fallecimiento", acaecido el 9 de diciembre de 2007.

Obviamente, como regla general, la convivencia entre causante y causahabiente, exigida por el artículo 20.2.c), tercero, LISD, ha de desarrollarse en la originaria vivienda del causante porque, en caso contrario, dejaría de ser habitual. Ahora bien, en los supuestos en los que concurre alguna de las causas justificadas que atribuye la condición de vivienda habitual al nuevo domicilio, después del traslado, será en éste donde ha de tener lugar la convivencia requerida.

Los razonamientos expuestos justifican que se rechace la pretendida inadmisión opuesta por la Administración recurrida por ausencia de las necesarias identidades entre sentencia impugnada y sentencias de contraste y que, estimando el recurso de casación interpuesto, se estime,

igualmente, el recurso contencioso-administrativo seguido en la instancia. No procede imponer las costas causadas a ninguna de las partes".

Pero sobre todo ha de traerse al pleito (lo que hace la parte actora en conclusiones finales, sin mención alguna sobre el particular por la Abogacía del Estado en su correlativo escrito final de conclusiones), la sentencia número 553/2023, de 5 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación número 7851/2021). En el ámbito concreto de la exención por reinversión en vivienda habitual del artículo 38 de la Ley 35/2006, se pronuncia el Alto Tribunal sobre la interpretación integradora de los apartados 1 y 3 del artículo 41 bis del Real Decreto 439/2007, con rechazo de la interpretación allí sostenida por la Abogacía del Estado, en lo esencial igual a la aquí postulada por la parte demandada. Se reproducen seguidamente sus fundamentos de derecho sexto y séptimo (la negrita es de la propia resolución; el subrayado es nuestro):

"SEXTO.- *El juicio de la Sala.*

La interpretación de la sentencia recurrida sobre el concepto de vivienda habitual a los efectos litigiosos, y las condiciones bajo las que estaría asimilada a la vivienda habitual ocupada dentro de los dos años anteriores a su enajenación, en el caso del cónyuge que hubiere debido cesar en su utilización como vivienda habitual por razón de separación, divorcio o nulidad matrimonial, se fundamenta en el examen de los requisitos establecidos a tal efecto en el régimen de la deducción por inversión en vivienda habitual, en caso de cónyuges separados o divorciados o con declaración de nulidad matrimonial. Este régimen de deducción por inversión en vivienda habitual estuvo vigente hasta su supresión en 1 de enero de 2013, en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. No obstante, se mantiene para determinadas situaciones anteriores al 1 de enero de 2013, en los términos de la disposición transitoria 18ª, introducida por la citada Ley 16/2012. La sentencia recurrida invoca, en tal sentido, lo previsto en el art. 55.1. 2ª del RLIRPF precepto reglamentario del que afirma que «[...] asimila a una residencia habitual la que no disfruta de hecho el cónyuge separado [...]». Pero tal previsión, referida exclusivamente al régimen del beneficio fiscal de la deducción por inversión en vivienda habitual, además de no estar vigente en las fechas relevantes del caso litigioso (2017 la enajenación y 2018 la reinversión) tampoco resulta aplicable al caso.

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

Así pues, el examen de las condiciones exigidas para la aplicación de la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales obtenidas por la enajenación de la vivienda habitual que tuvo tal condición debe ceñirse a los requisitos específicos establecidos al efecto por el art. 38.1 LIRPF, que remite directamente al art. 41 del RLIRPF, al señalar que «[...] [p]odrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen. [...]». Y el art. 41 RLIRPF remite a su vez a lo dispuesto «[...] en el art. 41 bis de este Reglamento [...]» en cuanto a las condiciones para la calificación como "habitual" de la vivienda enajenada. Por tanto, el concepto de vivienda habitual es, desde el punto de vista tributario, un concepto definido por la normativa tributaria, conforme al art. 12.2 LGT. La identidad funcional del concepto de vivienda habitual, respecto a esta exención, así como la explícita interrelación entre los tres apartados que componen el art. 41 bis RLIRPF, en los términos que vamos a explicar, nos permite concluir que existe unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual y las situaciones asimiladas, según resulta de sus apartados 1 y 2, sin que sea posible aislar el completo alcance de estos preceptos al interpretar el significado de lo dispuesto en su apartado 3, que es lo que en definitiva sostiene la Abogacía del Estado al afirmar, según resume en la página 10 del escrito de interposición que «[...] si bien los apartados 1 y 2 del art. 41 bis del

RLIRPF contemplan y dan relevancia, a efectos de los plazos que establecen, a determinadas circunstancias que exigen el cambio de domicilio, el apartado 3 del precepto no hace tal cosa [...]». No es así por las razones que exponemos a continuación.

No se cuestiona en el escrito de interposición del recurso de casación que en los apartados 1 y 2 del art. 41 bis, el Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se equipara la situación del cónyuge que no reside en la vivienda habitual por razón de separación matrimonial, divorcio o nulidad, a la del que sí la habita efectivamente en tal condición, tanto a los efectos de la ocupación de la vivienda en el plazo de doce meses desde la adquisición o terminación (apartado 2) como para la consideración de que se ha mantenido la residencia habitual en la misma durante, al menos, el plazo de tres años exigido. Ciertamente el apartado 3 del art. 41 bis, que regula el requisito de la actualidad del uso como vivienda habitual al tiempo de la enajenación, no menciona expresamente la situación del cónyuge que ha dejado de residir en la misma por razón de separación matrimonial, nulidad o divorcio, a diferencia de los apartados 1 y 2 del mismo precepto, que se refieren al momento inicial de habitar la vivienda con el carácter de habitual, y a la duración mínima de tres años en tal condición, y asimilan a la situación de utilización efectiva de la vivienda habitual la del cónyuge que debe cesar en el uso efectivo de la misma como consecuencia de las situaciones legales de separación, divorcio o nulidad del matrimonio. Sin embargo, el propio art. 41 bis se remite explícitamente en el apartado 3 a la totalidad del contenido del artículo, por tanto, también a los apartados 1 y 2 del art. 41 bis RLIRPF. Hay que reparar en que el apartado 3 del art. 41 bis dice que «[...] se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión [...]» (negrillas añadidas). Por tanto, no cabe una lectura aislada de ese apartado 3 del art. 41 bis RLIRPF, puesto que la propia norma se remite a todo el artículo ["con arreglo a lo dispuesto en este artículo" dice] y a los "exclusivos efectos" de cuando se "entenderá" que se está transmitiendo una edificación que constituye su vivienda habitual, lo que evidencia que el reglamento asume que se trata de un concepto legalmente definido por la propia norma tributaria (art. 12.2 LGT). Los apartados 1 y 2 del artículo 41 bis deben integrarse en su totalidad en ese requisito del apartado 3 del mismo precepto, acerca de la actualidad de la condición de vivienda habitual, porque todos ellos forman parte de un concepto específico de la norma tributaria, el de vivienda habitual a efectos de la exención por reinversión. Y esa integración no se limita tan solo a las situaciones de efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto, como son las situaciones de separación, divorcio y nulidad. De ahí la mención a las situaciones en que, sin ser la vivienda habitual efectiva "tuviere tal consideración" a que se refiere expresamente el art. 41 bis. 3.

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

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

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

Al ser conforme con la aplicación de este criterio jurisprudencial el sentido estimatorio del fallo de la sentencia recurrida, y aunque se fundamente parcialmente en razones diferentes a las que han sustentado nuestra interpretación, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, en virtud del efecto útil de la casación, que, en síntesis, impide que prospere el recurso cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final de la sentencia recurrida [SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019) y de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016)]. Por consiguiente, no ha lugar al recurso de casación".

La doctrina del Tribunal Supremo es clara: la identidad funcional del concepto de vivienda habitual y la explícita interrelación entre los tres apartados que componen el artículo 41 *bis* del Real Decreto 419/2007 permite concluir que existe unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual y las situaciones asimiladas, según resulta de sus apartados 1 y 2, sin que sea posible aislar como pretende la Abogacía del Estado el completo alcance de estos preceptos al interpretar el significado de lo dispuesto en el apartado 3 del tantas veces citado artículo 41 *bis* del Real Decreto 419/2007 .

Lo que aplicado al caso, habida cuenta de la procedencia de la exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de transmisión de vivienda habitual por la recurrente mayor de 65 años (artículo 33.4. b) de la Ley 35/2006 , en relación con el artículo 41 *bis* 1 y 3 del Real Decreto 439/2007), se impone la estimación del recurso contencioso-administrativo, y con ello la anulación de la resolución de 19 de septiembre de 2022 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta en fecha 13 de octubre de 2020 contra el acuerdo de 22 de septiembre de 2020 de la Administración de Vía Augusta (Barcelona), Agencia Estatal de Administración Tributaria, desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017 (cuantía: 77.478,40 euros), con condena a la Administración tributaria demandada a estar y pasar y, en definitiva, hacer efectivos los anteriores pronunciamientos con todas las consecuencias legales y efectos jurídicos a ello inherentes.

CUARTO.- Sobre las costas procesales.

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998 , reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, las costas procesales se impondrán en la primera o única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en la sentencia, salvo que el órgano judicial, razonándolo debidamente, aprecie la eventual concurrencia de circunstancias que justifiquen la no imposición, sin que obste a ello, en su caso, la falta de solicitud expresa de condena en costas por las partes litigantes, toda vez que tal pronunciamiento sobre costas es siempre imperativo para el fallo judicial sin incurrir por ello en un vicio de incongruencia procesal "*ultra petita partium*"(artículo 24.1 de la Constitución española y artículos 67.1 de la Ley 29/1998), al concernir tal declaración judicial a cuestión de naturaleza jurídico procesal, conforme al propio tenor del artículo 68.2 de la Ley jurisdiccional y de la jurisprudencia contencioso-administrativa y constitucional ya sentada al respecto. Se recoge así el principio del vencimiento mitigado que debe conducir aquí a la no imposición de las costas a la parte demandada habida cuenta que la singularidad de la cuestión debatida veda estimar que se halle totalmente ausente este caso de serias dudas de derecho, concretamente, en lo concerniente a la interpretación de requisitos exigibles para la aplicación de la exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de transmisión de vivienda habitual por persona mayor de 65 años (artículo 33.4. b) de la Ley 35/2006 , en relación con el artículo 41 *bis* 1 y 3 del Real Decreto 439/2007), teniendo en cuenta además que se trata de una cuestión novedosa siendo éste el primer pronunciamiento de esta Sala y Sección sobre esa particular controversia.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS:

Estimar el recurso contencioso-administrativo número 119/2023 interpuesto por Pilar, Anular por disconforme a derecho la resolución de 19 de septiembre de 2022 del

Síguenos en...



Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000 interpuesta en fecha 13 de octubre de 2020 contra el acuerdo de 22 de septiembre de 2020 de la Administración de Vía Augusta (Barcelona), Agencia Estatal de Administración Tributaria, desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2017 (cuantía: 77.478,40 euros), y Condenara la Administración tributaria demandada a estar y pasar y, en definitiva, hacer efectivos los anteriores pronunciamientos con todas las consecuencias legales y efectos jurídicos a ello inherentes.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998 . Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Lo acordamos y firmamos.

Los Magistrados :

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de sejudicial.gencat.cat

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente. En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

