

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ055271

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 11 de septiembre de 2014

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 2463/2013

**SUMARIO:**

**IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Vivienda habitual.** *Vivienda nueva adquirida en los dos años anteriores a la transmisión de la antigua vivienda habitual. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión planteada consiste en determinar si, a efectos de lo dispuesto en los arts. 38 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), y 41 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF), para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de un vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquélla, debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa directa y específicamente de esa transmisión. La reinversión a la que se condiciona esta exención no supone invertir en la nueva vivienda exactamente el dinero obtenido específica y directamente en la transmisión de la antigua vivienda habitual, y ello por diferentes razones. En primer término, porque ni la Ley ni el Reglamento exigen esta identidad total y absoluta entre las cantidades percibidas en contraprestación por la transmisión y las entregadas en concepto de reinversión por la previa compra, lo que dejaría prácticamente vacío de contenido el precepto. En segundo término, porque el dinero es un bien fungible. Lo que a juicio de este Tribunal quiere beneficiar la normativa del Impuesto, a través de esta exención, es que el obligado tributario invierta en el plazo de dos años, posteriores o anteriores a la venta, una cuantía equivalente al importe total obtenido por la transmisión, lo que daría lugar a una total exención de la ganancia, o en su caso a una exención parcial en proporción a los importes reinvertidos dentro de dicho plazo de dos años. Para poder aplicar la exención de gravamen de la ganancia patrimonial es necesario que la transmisión de la antigua vivienda haya contribuido a satisfacer el importe de la nueva vivienda, y ni la Ley ni el Reglamento restringen que el importe obtenido en la transmisión pueda utilizarse en la reposición de las rentas y ahorros personales o familiares invertidos previamente en la adquisición de la nueva, pues con esta reposición se estarían reemplazando estos fondos con los obtenidos a través de la venta, destinándose, por tanto, éstos últimos en efecto a satisfacer el importe derivado de la adquisición previa de la nueva vivienda habitual, tal como exige la normativa de aplicación. Por lo tanto, se considera suficiente que la cantidad previamente abonada por la nueva vivienda, sea equivalente o superior a la obtenida por la venta de la vivienda habitual, toda vez que se cumple el requisito de la afección de la ganancia patrimonial al pago del precio de la nueva vivienda. [Vid., STSJ de Cataluña, de 28 de marzo de 2013, recurso n.º 1125/2009 (NFJ051713)]. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 14, 89 y 242.  
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 61.  
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 38.  
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 41.  
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 36.  
RD 1775/2004 (Rgto. IRPF), art. 39.  
Código Civil, art. 3.  
Ley 43/1995 (Ley IS), art. 36.ter.  
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, por la que se resuelve, estimándola, la reclamación económico-administrativa nº 46/9321/2011 deducida frente a liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos resulta lo siguiente:

1. Por parte de los órganos de gestión tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se dictó liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007. En la misma se imputaba una ganancia patrimonial por la venta de su vivienda habitual que el interesado había considerado exenta por reinversión. Los hechos en los que se fundamenta la liquidación son los que a continuación se describen:

- Adquisición con carácter ganancial de la nueva vivienda habitual en fecha 3 de noviembre de 2006, por el precio de 235.344 euros, de los cuales 115.344,26 fueron pagados en efectivo y el resto fue financiado con un préstamo de 120.000 euros.

- En fecha 19 de abril de 2007 se transmite la anterior vivienda habitual, declarando la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

- En la liquidación administrativa relativa al concepto y período impositivo IRPF 2007, la Administración tributaria concluye que en el supuesto de compra de nueva vivienda habitual con anterioridad a la enajenación de la anterior, para que sea aplicable la exención será necesario que las cantidades obtenidas en la enajenación de la vivienda habitual se destinen a satisfacer el precio de la nueva vivienda habitual o, en el supuesto de haber sido adquirida mediante financiación ajena, a la amortización de ésta, y ello siempre que entre la enajenación de la anterior y la adquisición de la nueva no hayan transcurrido más de dos años, contados de fecha a fecha. En consecuencia, entiende la Administración que el contribuyente no podía considerar como reinversión aquella parte del producto obtenido en la venta que había destinado a cubrir cantidades previamente desembolsadas en la adquisición de la nueva vivienda habitual, sin que, por otro lado, haya acreditado el contribuyente que después de la venta haya procedido a amortizar el préstamo utilizado para financiar el resto del precio.

2. Frente al acuerdo de liquidación el obligado tributario dedujo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (en adelante, TEAR), alegando que la liquidación practicada contradice lo dispuesto por el artículo 39.2 del Real Decreto 1775/2004, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual permite considerar como cantidades destinadas al pago de la vivienda objeto de la reinversión los efectuados dentro del plazo de dos años antes de su venta.

El TEAR estimó la reclamación, anulando el acuerdo impugnado, con la siguiente argumentación (fundamento de derecho cuarto de la resolución recurrida):

*“De acuerdo con el punto 2 del artículo 38, la adquisición jurídica de la nueva vivienda habitual ha de realizarse dentro de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la precedente habitual debiendo resolver en este caso si las cantidades entregadas para comprar la nueva vivienda con anterioridad a la venta de la vivienda anterior se pueden considerar como cantidades efectivamente reinvertidas a efectos del cálculo de la cuantía exenta por reinversión.*

*El reclamante mostraba su oposición a que, para calcular la ganancia exenta por reinversión sólo se tengan en cuenta como reinvertidas las cantidades satisfechas tras la venta de la vivienda y que no se tenga en cuenta lo pagado, antes de dicha venta, con fondos propios.*

*El citado artículo 38 exige para el disfrute de la exención que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una vivienda habitual, esto es, que una cuantía equivalente al importe obtenido con la transmisión de la anterior vivienda, se haya empleado en la adquisición de la nueva vivienda, de tal manera que se aplicará la exención en la parte de la ganancia que proporcionalmente corresponda a los pagos totales invertidos en la nueva vivienda dentro de los plazos legales, tanto si los pagos se realizaron en los dos años anteriores como posteriores a la venta de la anterior vivienda habitual. Por lo expuesto, procede estimar las alegaciones del recurrente anulando la liquidación impugnada”.*

**Segundo:**

Frente a esta resolución formula el presente recurso de alzada extraordinario para unificación de criterio la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al estimarla gravemente dañosa y errónea.

Las razones, a juicio de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

- La exención por reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual se encuentra regulada en el artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y desarrollada en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto (en adelante RIRPF), aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Se considera que en el caso presente es de aplicación el número 2 del citado artículo 41 del RIRPF, ya que la adquisición de la nueva vivienda habitual se produce con anterioridad a la transmisión de la antigua, aunque dentro de los dos años anteriores a dicha transmisión.

Sobre esta base, el debate se centra en decidir qué interpretación se debe realizar del precepto en cuestión:

· Por una parte, nos encontramos con la literalidad de la norma, que aboga por considerar que en estos casos no podrá tener la consideración de importe reinvertido aquél que corresponda a cantidades satisfechas con anterioridad a la fecha de transmisión de la antigua vivienda, pues, por su propia naturaleza, se trata de cantidades que ya se encontraban a disposición del obligado tributario con anterioridad a dicha transmisión y, por lo tanto, no han sido obtenidas por causa de ella.

· Por excepción, sí podría tener la consideración de importe reinvertido aquél que, derivado de la transmisión de la antigua vivienda, destinase el obligado tributario a reducir la deuda generada por la adquisición de la nueva como consecuencia de haber empleado para ello financiación ajena.

· La interpretación que realiza el TEAR se aparta de la literalidad de la norma e introduce el concepto de "cuantía equivalente", de forma que admite como importe reinvertido cantidades que ya se encontraban a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua vivienda, siempre que su cuantía sea equivalente al importe finalmente obtenido con la transmisión.

· A favor de la interpretación literal de la norma se encuentra lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que expresa que *"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"*. De acuerdo con este precepto, la exención reconocida por el artículo 38 de la LIRPF no debiera de ser interpretada en otro sentido que el literal derivado de la norma.

· Este mismo sentido literal es el que sigue la Dirección General de Tributos en diversas contestaciones a consultas tributarias vinculantes, entre ellas la CV 2795-2011 de 24 de noviembre de 2011, según la cual: *"(...) En el supuesto de que la vivienda en la que se reinvierte hubiese sido adquirida con anterioridad –dentro de los dos años precedentes a la transmisión–, el importe total obtenido en la transmisión tiene que destinarse a satisfacer cantidades pendientes de pago por la adquisición de la nueva vivienda habitual en el momento de la citada transmisión. Por tanto, no podrá tener la consideración de importe reinvertido aquel que el contribuyente pudiera atribuir a cantidades satisfechas con anterioridad a la fecha de la transmisión por la adquisición de dicha nueva vivienda. Por el contrario, sí podría tener la consideración de importe reinvertido aquel que, en su caso, se destinase a reducir la deuda existente generada por la adquisición de la nueva como consecuencia de haber empleado financiación ajena en su adquisición. (...)"*

- También invoca la recurrente en apoyo de sus pretensiones la sentencia 497/2012 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 16 de julio de 2012 (Rec. nº 15260/2011).

- Se pone de manifiesto que el criterio que sigue el TEAR en la resolución que ahora se recurre parece haberse consolidado en dicho Tribunal, según se desprende de las resoluciones de las reclamaciones números 46/3216/2010, de 25 de noviembre de 2011, y 46/9320/2011, de 26 de noviembre de 2012, en las que el TEAR no distingue entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión.

Finaliza solicitando de este Tribunal Central que unifique criterio en el sentido de declarar que *"a efectos de lo dispuesto en los artículos 38 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 41 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, no tendrán la consideración de importe reinvertido en la adquisición de la nueva vivienda habitual del obligado tributario, las cantidades que ya se encontraban a su disposición con anterioridad a la transmisión de su antigua vivienda habitual. Por excepción, sí podrá tener la consideración de importe reinvertido aquél que, derivado de la transmisión de la antigua vivienda, destine el obligado tributario a reducir la deuda generada por la adquisición de la nueva como consecuencia de haber empleado para ello financiación ajena"*.

**Tercero:**

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, presentó escrito de alegaciones haciendo constar:

- Que el recurso debe ser desestimado por extemporáneo;
- Que, de prosperar la opinión de la Administración, se conseguiría una discriminación y un agravio comparativo al hacer de peor condición a quien adquiere su nueva vivienda habitual antes de haber vendido la que tenía con anterioridad, en el plazo de dos años, que a quien vende y después adquiere su vivienda habitual, al obligarle a su descapitalización, cuando lo querido tanto por la dicción literal como por el espíritu del artículo 38 de la Ley, como del artículo 41.2 del Reglamento del IRPF, es que quede exenta la reinversión del importe de la ganancia patrimonial que se genere por la venta de la vivienda habitual, si el importe de la reinversión es igual o superior a lo obtenido por la venta de la vivienda anterior.
- Que el recurso de alzada para la unificación de criterio debe ser desestimado por insuficiencia de jurisprudencia, ya que sólo se aporta una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de la que se hace una interpretación parcial, y que sin embargo existen varias resoluciones del TEAR de la Comunidad Valenciana en el mismo sentido que la que le afecta.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero:

Concurren los requisitos de competencia y legitimación para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria.

#### Segundo:

En primer término, debemos analizar la temporaneidad o no del presente recurso.  
El artículo 242.1 de la Ley General Tributaria prevé al respecto:

*“1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales o por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.*

(...)

*2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.*

*Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio”.*

Este artículo ha sido desarrollado por el artículo 61.1 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (en adelante RGRVA), el cual señala en su primer párrafo que:

*“1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.*

*Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario y el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio según lo previsto en los artículos 241,*

242 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando la citada resolución estime total o parcialmente la reclamación interpuesta.

A los efectos del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, el Tribunal Económico-administrativo Central notificará la resolución al Director General de Tributos”.

En el escrito de interposición del recurso, la Directora señala que dicha resolución no le ha sido formalmente notificada, si bien ha llegado a tener conocimiento de la misma.

Por su parte, en el expediente obrante en poder de este Tribunal Central constan acreditados los siguientes hechos:

- Con fecha 9 de enero de 2013 se notifica la resolución del TEAR al interesado.
- Con fecha 15 de enero de 2013 consta el envío de la resolución para su ejecución a la oficina liquidadora de Alzira.
- Con fecha 21 de marzo de 2013, la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT interpone el presente recurso.

No constando pues en el expediente la fecha de notificación de la resolución al Departamento de Gestión de la AEAT, debe aplicarse la previsión contenida en el segundo párrafo del artículo 242.2 de la Ley General Tributaria, según el cual “*Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio*”. Así las cosas, estando en cambio acreditada la fecha en que la resolución fue enviada para ejecución y a la vista de la fecha de presentación del recurso, debe concluirse que se ha deducido en plazo.

#### **Tercero:**

Por lo que respecta a la alegación de quien en su día fue interesado en la resolución recurrida dictada en única instancia acerca de que se desestime el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por insuficiencia de jurisprudencia al aportar sólo la Directora en apoyo de sus argumentaciones una sentencia de un Tribunal Superior de Justicia, esta pretensión tampoco puede ser admitida, toda vez que es precisamente la ausencia de jurisprudencia relativa a la cuestión planteada la que lleva a la interposición del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 242 de la Ley General Tributaria, que señala que éste puede interponerse contra las resoluciones económico-administrativas, no susceptibles de recurso de alzada ordinario, por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones (como en el presente supuesto), cuando las mismas no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos o por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas. Y este recurso se interpone con la finalidad de que por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central se fijen los criterios que de ahora en adelante, como preceptúa el apartado 4 del citado artículo 242, sí vincularán a todos los órganos de la Administración tributaria tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

#### **Cuarto:**

La cuestión planteada consiste en determinar si, a efectos de lo dispuesto en los artículos 38 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 41 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de un vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquella, debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa directa y específicamente de esa transmisión.

Con carácter previo, puesto que la Directora invoca en apoyo de sus pretensiones varias contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debe subrayarse que las contestaciones a las consultas de dicha Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije el Tribunal Económico-Administrativo Central, como las

resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas, como sucede en el presente caso, en la resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.

Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones, y por ende entre los órganos, de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.

#### Quinto:

La Ley 35/2006, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece en su artículo 38:

*“Artículo 38 Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual.*

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

*Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.”*

Por su parte, el artículo 41 de Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

“1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente **cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual**, en las condiciones que se establecen en este artículo

(...)

2. **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.**

(...)

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

En términos similares se expresaban los artículos 36 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 39 del Reglamento dictado en desarrollo de esta Ley (Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio).

Como vemos, el segundo apartado del actual artículo 41 de la norma reglamentaria abre paso a la posibilidad de que la adquisición de la vivienda habitual se realice con anterioridad, concretamente en los dos años anteriores, exigiendo las cantidades obtenidas en la posterior enajenación se destinen a satisfacer el precio de la nueva vivienda previamente adquirida en los dos años anteriores.

Pues bien, de seguirse la interpretación literalista propugnada por la recurrente, ello sólo sería posible si el precio de la nueva vivienda o no se ha satisfecho, o ha sido satisfecho con financiación ajena destinándose el importe obtenido a liquidar el crédito destinado a su satisfacción, dejando fuera de la aplicación de la exención a aquellos contribuyentes que han adquirido la nueva vivienda habitual dentro de los dos años anteriores a la transmisión de la antigua vivienda sin necesidad de acudir a la financiación ajena, esto es, con fondos propios ahorrados.

Invoca la Directora en apoyo de sus pretensiones sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. No obstante, en sentido contrario pueden también citarse diversas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Así, baste citar por todas la Sentencia 354/2013, de 28 de marzo de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec.n.º 1125/2009) en cuyo fundamento de derecho quinto se señala:

*“En nuestra sentencia núm. 1126/2010 , considerábamos que «Como recuerda la STS de 30 de mayo de 1998, la noción jurídico- económica de inversión en vivienda enlaza con el derecho constitucionalmente reconocido a disfrutar de una vivienda digna a que se refiere el artículo 47 CE , lo que impide que, "puedan profesarse interpretaciones que sin una clara y manifiesta habilitación legal, restrinjan hasta desdibujarlo, un beneficio fiscal que coadyuva de modo directo al cumplimiento de la mencionada finalidad". Esa ligazón la reconoce el propio legislador cuando en la Exposición de Motivos de la Ley 40/1998 señala que "respecto a las*

*deducciones de la cuota, se mantienen e incluso se mejoran aquellas que, o bien responden a un mandato constitucional, como es el caso de la adquisición de vivienda habitual, o bien...". (...)*

***Una interpretación literal del inciso "las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual" contenido en el último párrafo del apartado 2 del artículo 39 del Reglamento del Impuesto pudiera dar a entender que para disfrutar del beneficio fiscal es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la anterior vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva. Sin embargo, tal requisito no aparece establecido de manera clara ni en la Ley ni en el Reglamento, y en el supuesto de que nueva vivienda habitual se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la adquisición de la nueva, tal interpretación dejaría prácticamente sin sentido la previsión legal del beneficio. En efecto, si la nueva vivienda habitual ya ha sido adquirida dentro de los dos años previos a la enajenación de la anterior, normalmente el precio de aquella ya se habrá satisfecho con o sin financiación ajena, en el momento de la transmisión de la anterior, por lo que los fondos obtenidos por esta transmisión no podrían emplearse directamente para satisfacer el precio de la nueva vivienda. Tan solo sería posible en el supuesto, poco frecuente en el mercado de la vivienda para residencia habitual, de que el pago del precio de la nueva vivienda hubiera quedado aplazado, lo que no parece sea lo querido por el legislador.***

***La Sala entiende que el requisito se refiere al hecho de la reinversión de un importe igual, no necesariamente de materialmente los mismos fondos, ...<sup>[1]</sup>***

Este Tribunal Central comparte las conclusiones expuestas en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimando que la reinversión a la que se condiciona esta exención no supone invertir en la nueva vivienda exactamente el dinero obtenido específica y directamente en la transmisión de la antigua vivienda habitual, y ello por diferentes razones. En primer término, porque ni la Ley ni el Reglamento exigen esta identidad total y absoluta entre las cantidades percibidas en contraprestación por la transmisión y las entregadas en concepto de reinversión por la previa compra, lo que dejaría prácticamente vacío de contenido el precepto. En segundo término, porque el dinero es un bien fungible. Lo que a juicio de este Tribunal Central quiere beneficiar la normativa del Impuesto, a través de esta exención, es que el obligado tributario invierta en el plazo de dos años, posteriores o anteriores a la venta, una cuantía equivalente al importe total obtenido por la transmisión, lo que daría lugar a una total exención de la ganancia, o en su caso a una exención parcial en proporción a los importes reinvertidos dentro de dicho plazo de dos años.

Para poder aplicar la exención de gravamen de la ganancia patrimonial es necesario que la transmisión de la antigua vivienda haya contribuido a satisfacer el importe de la nueva vivienda, y ni la Ley ni el Reglamento restringen que el importe obtenido en la transmisión pueda utilizarse en la reposición de las rentas y ahorros personales o familiares invertidos previamente en la adquisición de la nueva, pues con esta reposición se estarían reemplazando estos fondos con los obtenidos a través de la venta, destinándose, por tanto, éstos últimos en efecto a satisfacer el importe derivado de la adquisición previa de la nueva vivienda habitual, tal como exige la normativa de aplicación. Los requisitos que exige dicha normativa son en definitiva que se acredite, primero, la realidad de la transmisión y adquisición de los dos inmuebles en determinado plazo; en segundo lugar, el carácter de vivienda habitual de los expresados inmuebles; y, en tercer lugar, que la cantidad obtenida como consecuencia de la transmisión de la antigua vivienda habitual haya servido para financiar la adquisición de la nueva vivienda habitual o, en su caso, para sufragar la financiación ajena obtenida por el contribuyente para dicho fin. Éstas son las condiciones que deben cumplirse, sin que pueda aceptarse la tesis de la recurrente que, en definitiva, parece desconocer el carácter fungible del dinero como consecuencia de entender que precisamente el montante obtenido por la transmisión no se aplicó en realidad para adquirir la nueva vivienda habitual, debiendo significarse que con relación a la forma de financiar la adquisición de la vivienda, la norma no establece ningún tipo de restricción en cuanto a su procedencia y condiciones para su concesión, pudiendo o no consistir en financiación ajena. Por lo tanto, y partiendo del carácter fungible del dinero, se considera suficiente que la cantidad previamente abonada por la nueva vivienda, sea equivalente o superior a la obtenida por la venta de la vivienda habitual, toda vez que se cumple el requisito de la afección de la ganancia patrimonial al pago del precio de la nueva vivienda.

Finalmente, en cuanto a la invocación, como motivo de oposición a la interpretación efectuada por el TEAR, del artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece la improcedencia de la aplicación de *"la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*, entiende este Tribunal Central que no se está efectuando una aplicación analógica de la norma, sino que se está interpretando una norma más allá de su aparente literalidad, teniendo en cuenta los diferentes criterios interpretativos existentes en nuestro ordenamiento jurídico señalados en el artículo 3 del Código civil, según el cual las normas se interpretarán no sólo atendiendo exclusivamente al sentido propio de sus palabras, sino *"en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"*. Ahondando

en esta argumentación, añadiremos un criterio de interpretación sistemática que avala también la conclusión alcanzada, ligando la interpretación del precepto de la LIRPF que establece la exención por “reversión” en vivienda habitual con la interpretación que se ha venido haciendo de los distintos preceptos que en la normativa del Impuesto sobre Sociedades han venido regulando la exención y deducción por precisamente “reversión” de beneficios extraordinarios: pues bien, frente a una redacción igual, estos preceptos del Impuesto sobre Sociedades nunca han sido interpretados de la forma que ahora se propone por el recurrente, primando unas formas de ahorro/financiación sobre otras. Decía el antiguo artículo 36 ter de la Ley 43/1995 y dice el actual artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que *“Se entenderá que se cumple la condición de inversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo”*, estableciendo también esta normativa la posibilidad de realizar la inversión dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la transmisión y los tres años posteriores.

Finalmente, debe señalarse que el criterio aquí sostenido no es solo mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, sino que es compartido por otros Tribunales Económico-Administrativos; así, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía RG 21/00097/2010 de 27 de septiembre de 2012.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima el recurso de unificación de criterio interpuesto.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

#### **ACUERDA**

**DESESTIMARLO**, fijando como criterio el siguiente: Para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de un vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquella, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, por lo que no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión.

[1] La negrita es nuestra.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.