

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 12 de noviembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 7688/2024

SUMARIO:

IRPF. Ganancias patrimoniales. Ganancias exentas. Exención por reinversión. Vivienda habitual. Plazo. Reinversión en una vivienda en construcción, en régimen de autopromoción o rehabilitación. La sentencia impugnada fundamenta su decisión en la aplicación del art. 55 Rgto IRPF, para concluir que la exención no resulta procedente cuando las obras no concluyen en el plazo de cuatro años, salvo prórroga concedida por la Administración, de acuerdo con la STS de 23 de julio de 2020, recurso n.º 4417/2017. Por otro lado, la STS de 23 de febrero de 2022, recurso n.º 4629/2020 afirmó que la interpretación de los arts. 38.1 Ley IRPF y 41 Rgto IRPF, cuando la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción, es la de que el plazo de dos años establecido reglamentariamente para reinvertir es aquel del que dispone el contribuyente, y debe contarse desde la transmisión de su vivienda, bastando a tal efecto -para dar cumplido el requisito- con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente, sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda, mediante su entrega material, o de que la construcción de ésta haya ya concluido, fijando como doctrina que sí se encuentra excluida de gravamen en IRPF la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierte en el plazo de dos años en la adquisición de una nueva vivienda habitual, aunque dicha adquisición se formalice una vez transcurrido ese plazo. Sobre esta cuestión se aprecia una disparidad respecto al tratamiento de la cuestión litigiosa que se evidencia al confrontar la sentencia recurrida con resoluciones de otros TSJ, por lo que es necesario un nuevo pronunciamiento de esta Sala que permita establecer doctrina sobre la cuestión controvertida y completar nuestra jurisprudencia sobre los requisitos para la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si tras la derogación del art. 55 Rgto IRPF por el RD 960/2013, con efectos de 1 de enero de 2013, la exención del art. 38.1 Ley IRPF -cuando la reinversión se proyecta sobre una vivienda en construcción, en régimen de autopromoción o rehabilitación- queda condicionada a la finalización de las obras en un plazo cierto -cuatro años desde el inicio de la inversión, con eventual prórroga administrativa-; o si, por el contrario, el régimen temporal aplicable se ciñe a lo previsto en los arts. 41 y 41 bis Rgto IRPF, esto es, reinvertir en el plazo de dos años desde la transmisión y habitar efectivamente la vivienda en los doce meses siguientes a la adquisición o a la terminación de las obras.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO****Magistrados/as**

JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
JOSE LUIS REQUERO IBÁÑEZ
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ANGELES HUET DE SANDE

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 12/11/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 7688/2024
Materia:
Submateria:
Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Síguenos en...

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7688/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA**

A U T O

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat, presidente

D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

D.ª Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 12 de noviembre de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de don Gabino interpuso recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAR»] de Galicia, de 30 de septiembre de 2022, que desestimó la reclamación entablada contra la liquidación girada al recurrente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], ejercicio 2016, con cuantía de 6.574,48 euros. El citado recurso, seguido con el n.º 15164/2023, fue desestimado en sentencia de 3 de julio de 2024, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia [«TSJ»] de Galicia.

A los efectos de situar en su contexto el objeto del presente recurso de casación, procede poner de manifiesto los siguientes datos relevantes, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo.

El 27 de febrero de 2002, el recurrente adquirió en Ourense su vivienda habitual por importe de 58.669,62 euros. Dicho inmueble fue transmitido, por compraventa, el 9 de marzo de 2016 por un importe neto de 86.685,91 euros.

En fecha 15 de marzo de 2016, el Sr. Gabino compró un terreno con un inmueble en ruinas para la construcción de su vivienda en Nigrán, por un importe de 75.688,00 euros, solicitando al Ayuntamiento de dicha localidad -en el mes de junio de 2017- licencia de obras para su rehabilitación que se concedió en junio de 2018.

En el año 2019 inició las obras, solicitando licencia de primera ocupación el 20 de diciembre de 2022 sin que constara, a fecha del dictado de la sentencia de instancia, que le hubiera sido concedida. Tampoco constaba en la referida fecha la solicitud de prórroga alguna ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

El 23 de febrero de 2021, la Administración tributaria giró liquidación provisional practicada por el concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2016, de la que resultaba una cantidad a ingresar de 6.574,48 euros.

Frente a este acuerdo, el recurrente presentó reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por el Tribunal Económico Regional de Galicia, mediante resolución de 30 de septiembre de 2022.

Obran en el expediente los fundamentos de la propuesta de resolución -reiterados en el acuerdo que contiene la liquidación recurrida- formulada por la Administración tributaria el 23 de febrero de 2021, donde se señala que:

«[...] Pues bien, trasladando todo ello al supuesto examinado se observa ante todo que, el contribuyente, en el plazo de dos años establecido para ello, habría reinvertido la ganancia que consideraron exenta con destino a la adquisición de una nueva vivienda habitual, extremo este en el que su pretensión no merece objeción alguna. No obstante, se observa también que han transcurrido más de cuatro años desde el inicio de la inversión, que tuvo lugar el día 15 de marzo de 2016, sin la finalización de las obras y sin que el contribuyente solicitara la ampliación de dicho plazo, solicitud que, según el artículo 55.4 del Reglamento del impuesto, debió presentarse

Síguenos en...



durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo inicial. En su caso, el plazo de terminación de las obras sería el 15/03/2020. No puede considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva vivienda habitual en las condiciones del artículo 41 RIRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión, salvo que dicho plazo se haya ampliado, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 55 RIRPF, y se adquiera la propiedad de la nueva vivienda».

Contra la resolución de 30 de septiembre de 2022, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, se interpuso recurso contencioso-administrativo seguido con el n.º 15164/2023, que fue desestimado en sentencia de 3 de julio de 2024, dictada por el TSJ de Galicia.

La Sala de instancia -tras reproducir el régimen jurídico aplicable al caso- sitúa el objeto del litigio en el fundamento de derecho primero advirtiendo que:

«Entiende el recurrente que, habiendo sido derogado el art. 55 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 que establecía un plazo de 4 años para la construcción de la obra en régimen de autopromoción, el único requisito al que la ley supedita la deducción se constriñe a que se reinvierta la ganancia en el plazo de dos años.

La cuestión aquí suscitada ya ha sido resuelta por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia 1098/2020 de fecha 23 de julio en sede del recurso de casación 4417/2017».

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular -una vez reproducida la sentencia 1098/2020, anteriormente mencionada- se contiene en el fundamento de derecho tercero con el siguiente tenor literal:

«[...] frente a la alegación del recurrente respecto de que el artículo 55 RIRPF se encuentra derogado desde 2013, con aplicación desde el ejercicio de 2014 y que, por tanto, no existe ningún requisito temporal para la conclusión de la construcción, cumple puntualizar que la Dirección General de Tributos, en su Consulta Vinculante V0945/2022, de 29 de abril de 2022, ya entendió que el plazo de cuatro años desde la inversión para la conclusión de las obras de construcción y/o rehabilitación resulta aplicable después de la derogación del art. 55 RIRPF».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- El artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF»].
- Los artículos 41 y 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de la LIRPF [«RIRPF»].
- Los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la «inexplicable decisión de la STJG de considerar aplicable intempestivamente el art. 55 RIRPF al supuesto, tratando de apoyarse en las SSTS 663/2021 y 2698/2020, sin querer percibirse de que se referían a hechos anteriores a la derogación, ni de la existencia de una nueva regulación reglamentaria, ha sido determinante para desestimar el recurso». Señala la preparación que, respecto a la invocación que realiza la sentencia recurrida para fundamentar su fallo «a la Consulta vinculante de la DGT (dictamen muy defectuoso, dada su fecha, al reivindicar confusamente un precepto ya derogado) solo cabría decir que son los Tribunales de justicia los que rectifican los errores de la Administración tributaria, también los incluidos en dichas Consultas, y no viceversa».

3.Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b), c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»] y las presunciones contenidas en las letras a) y b), del artículo 88.3 de la misma ley.

4.1.La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2 a) LJCA].

Cita al efecto las siguientes sentencias:

Síguenos en...

- Las sentencias 656/2021, de 27 de septiembre y 982/2021, de 11 de noviembre (rec. 175/2020 y 174/2020), del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria.
- Las sentencias 248/2021, de 6 de mayo y 637/2021, de 24 de noviembre (rec. 1462/2019 y 1759/2019), del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

4.2. La doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], ya que acepta «la "doctrina" de la DGT sobre la ultraactividad de un artículo que está derogado desde 2013, que asumen acríticamente el TEAR y el TSJ de Galicia», comprometiendo el principio de seguridad jurídica en un aspecto tan básico como la vigencia de las normas. Añade la preparación que, el «único resquicio que existe para la aplicación de este artículo 55 es en el ámbito de la antigua "deducción" por adquisición de vivienda, en virtud de la D. Transitoria 12ª del RIRPF que introdujo el RD 960/2013 que derogó aquél, en ningún caso en los supuestos de reinversión que tuviera lugar a partir de 2013». Y concluye que la doctrina acogida por la resolución recurrida proyecta, además, un efecto disfuncional y desigual en el sistema, pues «con la contradicción respuesta a pretensiones sustancialmente iguales se vulneran los arts. 14 y 31.1 CE, al someter a un régimen tributario menos favorable a los residentes en Galicia respecto de los de Cantabria o Madrid, sin justificación objetiva y razonable de la diferencia de trato».

4.3. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], en cuanto más allá de que la infracción apreciada -la aplicación de una norma derogada- «nos parezca evidente y no cueste imaginar el número de situaciones afectadas en general si se consolida como regla de juicio», lo cierto es que «en España el acceso a la vivienda en propiedad está muy arraigado y por ello los cambios de residencia, que es lo que alimenta el número de beneficiarios de la exención por reinversión, son habituales». Añade el recurrente que «también es notorio que los proyectos de rehabilitación, reconstrucción o simplemente autopromoción de viviendas son supuestos cada vez más comunes, incluso incentivados por los poderes públicos», de modo que la aplicación de un precepto reglamentario derogado puede tener un impacto general y reiterado en la práctica tributaria. En consecuencia, advierte la preparación que la cuestión planteada posee una evidente proyección general, al incidir sobre un beneficio fiscal de amplia implantación social y sobre un elevado número de situaciones homogéneas, lo que justifica la concurrencia del supuesto previsto en el artículo 88.2.c) de la LJCA.

4.4. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, pues a pesar de la existencia de jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de exención por reinversión, sostiene que la doctrina sentada en esas sentencias -que se ejemplifica en la STS 2021/2023- no aborda un supuesto idéntico al presente. En consecuencia, entiende que la cuestión controvertida no ha sido objeto de pronunciamiento directo por parte del Alto Tribunal y que, en todo caso, la doctrina de la Dirección General de Tributos ha sido erróneamente aplicada por la sentencia recurrida, al proyectar la vigencia de un precepto reglamentario ya derogado.

4.5. Asimismo, sostiene la concurrencia de la circunstancia prevista en la letra b) del artículo 88.3 de la LJCA, en la medida en que la sentencia recurrida se aparta de una doctrina ya asentada y reitera una interpretación errónea ya corregida por las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cantabria y Madrid.

5. Por todo lo expuesto, reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, para determinar si, para beneficiarse de la exención de la ganancia patrimonial originada en la transmisión de la vivienda habitual es suficiente reinvertir el importe total obtenido en la adquisición de una nueva vivienda habitual -en rehabilitación- en el plazo de dos años desde la transmisión, sin estar sometido a plazo para la terminación de las obras, sino meramente a que la vivienda debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente en el plazo de doce meses desde que terminen.

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de septiembre de 2024, habiendo comparecido la representación procesal de don Gabino como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado, en la representación que legalmente tiene atribuida, quien ha formulado oposición a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

Síguenos en...



RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

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

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], (iii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], (iv) que aplica normas sobre las que no existe jurisprudencia, (v) se aparta deliberadamente de la jurisprudencia existente del Tribunal Supremo. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- Cuestiones litigiosas y marco jurídico.

La cuestión litigiosa que aquí se plantea consiste en determinar si, tras la derogación del artículo 55 del RIRPF por el Real Decreto 960/2013, con efectos de 1 de enero de 2013, la exención del artículo 38.1 LIRPF -cuando la reinversión se proyecta sobre una vivienda en construcción, en régimen de autopromoción o rehabilitación- queda condicionada a la finalización de las obras en un plazo cierto -cuatro años desde el inicio de la inversión, con eventual prórroga administrativa-; o si, por el contrario, los únicos requisitos temporales aplicables son los previstos en los artículos 41 y 41 bisdel RIRPF -esto es, reinvertir en el plazo de dos años desde la transmisión y habitar efectivamente la vivienda en los doce meses siguientes a la adquisición o terminación de las obras- .

Las normas que han de ser objeto de interpretación son el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF»], los artículos 41 y 41 bisdel Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo , que aprueba el Reglamento de la LIRPF [«RIRPF»] y los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

El presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque sobre la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia recurrida, en la perspectiva jurídica que el caso ofrece, el órgano judicial ha adoptado un criterio interpretativo contradictorio con el aplicado por otros tribunales [artículo 88.2.a) de la LJCA]. Además, la cuestión planteada puede resultar gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA] y afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE) y de conformidad con lo previsto en el artículo 82.3.a) de la LJCA, por apreciarse la conveniencia de precisar, aclarar o complementar la doctrina existente acerca de la cuestión planteada.

La cuestión suscitada en el recurso reviste interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en cuanto exige determinar si, tras la derogación del artículo 55 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007) por el RD 960/2013, con efectos 1 de enero de 2013, subsiste -y en qué términos- la obligación de concluir las obras de construcción, autopromoción o rehabilitación de la vivienda habitual dentro de un plazo determinado, a los efectos de la exención prevista en el artículo 38.1 de la LIRPF y desarrollada por los artículos 41 y 41 bisdel RIRPF .

La sentencia impugnada fundamenta su decisión en la aplicación del mencionado artículo 55 del RIRPF, para concluir que la exención no resulta procedente cuando las obras no concluyen en el plazo de cuatro años, salvo prórroga concedida por la Administración. La Sala de instancia apoya el sentido desestimatorio de su fallo en la sentencia del Tribunal Supremo 1098/2020, de

23 de julio (rec. 4417/2017), en la que, resolviendo un supuesto con hechos acaecidos en 2007, se interpretó el referido artículo 55 del RIRPF, y señalamos que:

«El verdadero problema que aquí se suscita es determinar lo que resulta exigible, al interesado en la exención, para que le pueda ser reconocida la asimilación del hecho de la construcción de una nueva vivienda al hecho de su adquisición que es dispuesta, en su apartado 1.1º, por ese artículo 55 RIRPF que se viene mencionando.

Pues bien, la aplicación de lo establecido en los restantes apartados 3 y 4 de ese mismo artículo 55 impone concluir que esa asimilación no procederá cuando el interesado no haya acreditado, dentro del plazo de cuatro años reglamentariamente establecido, que las obras fueron finalizadas y le fueron entregadas. Lo que determina que sea correcta la decisión de la sentencia recurrida de entender, a partir de esa falta de acreditación, que la adquisición de la vivienda no se ha producido.

En resumen, a la cuestión con interés casacional procede responder que en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no puede considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva vivienda habitual en las condiciones del artículo 41 RIRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión, salvo que dicho plazo se haya ampliado, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 55 RIRPF, y se adquiera la propiedad de la nueva vivienda» (FJ segundo).

La sentencia recurrida asume igualmente el criterio expresado en la Consulta Vinculante V0945-22, de 29 de abril de 2022, en la que -con cita en la anterior sentencia del Tribunal Supremo 1098/2020- la Dirección General de Tributos mantiene la exigencia de finalización de las obras en el plazo de cuatro años establecido en el artículo 55 del RIRPF. No obstante, aquella doctrina sentada en la sentencia 1098/2020 se dictó respecto a hechos acaecidos en 2007, lo que plantea la necesidad de aclarar su alcance tras la derogación del artículo 55 del RIRPF por el RD 960/2013 en 2013.

Sin embargo, hace constar la preparación que nuestra jurisprudencia más reciente, en particular la sentencia del Tribunal Supremo 663/2021, de 17 de febrero (rec. 6309/2019), ha advertido -en relación con los requisitos de la exención por reinversión en vivienda habitual- que:

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

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

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

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

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

Delimitada así la cuestión, procede traer a colación la doctrina de este Tribunal sobre la exención por reinversión cuando la nueva vivienda se halle en fase de construcción o rehabilitación. En este sentido, en la sentencia 231/2022, de 23 de febrero (rec. 4629/2020), señalamos que, la «[...] interpretación de los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, cuando la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción, es la de que el plazo de dos años establecido reglamentariamente para reinvertir es aquel del que dispone el contribuyente, y debe contarse desde la transmisión de su vivienda, bastando a tal efecto -para dar cumplido el requisito- con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente, sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda, mediante su entrega material, o de que la construcción de ésta haya ya concluido". Por consiguiente, fijamos la siguiente doctrina en el presente recurso de casación: si se encuentra excluida de gravamen en IRPF la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierte en el plazo de dos años en la adquisición de una nueva vivienda habitual, aunque dicha adquisición se formalice una vez transcurrido ese plazo» (FJ tercero).

Por otro lado y, tal y como ha advertido el escrito de preparación, se aprecia una disparidad respecto al tratamiento de la cuestión litigiosa que se evidencia al confrontar la sentencia recurrida con resoluciones de otros Tribunales Superiores de Justicia. Entre otras, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia Cantabria, de 27 de septiembre de 2021 (rec. 175/2020), manifiesta que, «el plazo de dos años establecido reglamentariamente para reinvertir es aquel del que dispone el contribuyente, y debe contarse desde la transmisión de su vivienda, bastando a tal efecto -para dar cumplido el requisito- con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente, sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda, mediante su entrega material, o de que la construcción de ésta haya ya concluido. El supuesto de autos facilita esta conclusión pues, tratándose de la rehabilitación equiparada a la adquisición en la normativa del impuesto, el cómputo para que pase a ser vivienda habitual expresamente se prevé en el artículo 41.bis: 12 meses contados a partir de que finalicen las obras. [...] De todo lo anterior se colige que los esfuerzos de la Administración por negar que en el año 2016 la vivienda fuera residencia habitual y permanente del recurrente devienen infructuosos toda vez que la exigencia de los 12 meses comienza a contar desde la finalización de las obras de rehabilitación» (FJ sexto).

Todo lo expuesto, evidencia la necesidad de un nuevo pronunciamiento de esta Sala que permita establecer doctrina sobre la cuestión controvertida y completar nuestra jurisprudencia sobre los requisitos para la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con su artículo 90.4, y considerando que concurren los supuestos de interés casacional objetivo contemplados en el artículo 88.2, apartados a), b) y c), y la presunción contenida en el apartado a) del artículo 88.3 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, tras la derogación del artículo 55 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007) por el Real Decreto 960/2013, con efectos de 1 de enero de 2013, la exención del artículo 38.1 LIRPF -cuando la reinversión se proyecta sobre una vivienda en construcción, en régimen de autopromoción o rehabilitación- queda condicionada a la finalización de las obras en un plazo cierto -cuatro años desde el inicio de la inversión, con eventual prórroga administrativa-; o si, por el contrario, el régimen temporal aplicable se ciñe a lo previsto en los artículos 41 y 41 bis del RIRPF, esto es, reinvertir en el plazo de dos años desde la transmisión y habitar efectivamente la vivienda en los doce meses siguientes a la adquisición o a la terminación de las obras.

2. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar:

- El artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«LIRPF»], que dispone:

«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 reinvierte 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».

- El artículo 41 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de la LIRPF [«RIRPF»], que 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 reinvierte en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

[...]

3. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual o en un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.

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

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

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

4. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

5. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento».

- El artículo 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de la LIRPF [«RIRPF»], que señala:

«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 concurren 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 concurren 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».

- Los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

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

SEXTO.- Comunicación y remisión.

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

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º)Admitir el recurso de casación n.º 7688/2024, preparado por la representación procesal de don Gabino contra la sentencia dictada, el 3 de julio de 2024, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

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

Determinar si, tras la derogación del artículo 55 del Reglamento del IRPF (RD 439/2007) por el Real Decreto 960/2013, con efectos de 1 de enero de 2013, la exención del artículo 38.1 LIRPF - cuando la reinversión se proyecta sobre una vivienda en construcción, en régimen de autopromoción o rehabilitación- queda condicionada a la finalización de las obras en un plazo cierto -cuatro años desde el inicio de la inversión, con eventual prórroga administrativa-; o si, por el contrario, el régimen temporal aplicable se ciñe a lo previsto en los artículos 41 y 41 bis del RIRPF, esto es, reinvertir en el plazo de dos años desde la transmisión y habitar efectivamente la vivienda en los doce meses siguientes a la adquisición o a la terminación de las obras.

3º)Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; los artículos 41 y 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de la LIRPF; y los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º)Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º)Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º)Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman

Síguenos en...

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

Síguenos en...

