

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ059626

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 6331/2013

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Vivienda habitual. *Adquisición de la propiedad en pro indiviso. Cómputo del plazo de tres años para determinar si el inmueble tiene o no la consideración de vivienda habitual. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión que se plantea consiste en determinar si, a efectos de los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, se deben o no tener en cuenta periodos de residencia anteriores al momento en que se haya producido la inversión dedicada a adquirir la plena propiedad de la totalidad de la vivienda transmitida. Pues bien, el Tribunal Central fija el criterio de que a efectos de los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, en los supuestos de adquisición de la propiedad en pro indiviso, habiendo el obligado tributario residido ininterrumpidamente en la vivienda desde su adquisición, para el cómputo del plazo de tres años para determinar si el inmueble tiene o no la consideración de vivienda habitual, ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100 por 100 del dominio de la cosa común con motivo de la división de la cosa común, la disolución de la sociedad de gananciales, la extinción del régimen económico matrimonial de participación o la disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros. **(Criterio 1 de 3)**

Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. *Naturaleza y función.* El criterio establecido por el Tribunal Central vincula a toda la Administración tributaria ya sea estimatorio o desestimatorio el sentido del fallo, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT), a diferencia del art. 100.7 de la Ley 29/1998 (LJCA), no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de dicho Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico, puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas los órganos afectados por los criterios del Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos -que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional- y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación -art. 3 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC)-, teniendo precisamente el invocado art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT) la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria. **(Criterio 2 de 3)** *Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.* Las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas que se le plantean no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. Así está previsto expresamente en el art. 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 (LGT), 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. **(Criterio 3 de 3)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 89 y 242.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 100.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 33 y 38.

RD 439/2007) (Rgto IRPF), art. 54.

Código Civil, arts. 348 y 399.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, 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 37 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana por la que se resuelve la reclamación número 46/10012/2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. La Administración de la AEAT de Guillem de Castro de Valencia practicó a la obligada tributaria liquidación provisional por el IRPF ejercicio 2007 al considerar que no se habían declarado correctamente las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de la vivienda habitual, señalando que no procede declarar exenta por reinversión el 50% de la ganancia patrimonial obtenida, pues el inmueble transmitido el 2 de febrero de 2007 había sido adquirido en pro indiviso por la interesada el 3 de abril de 2001, adquiriendo la otra mitad indivisa por la adjudicación tras extinción del pro indiviso el 17 de mayo de 2006 con motivo de la disolución de la sociedad legal de gananciales, entendiendo la Administración que la mitad adquirida en 2006 no había constituido vivienda habitual al no haber transcurrido el plazo de residencia de tres años desde su adquisición.

2. Contra la citada liquidación provisional se interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (en adelante, TEAR) alegando, en síntesis, que sí había residido en la vivienda transmitida desde el año 2001, por lo tanto más de tres años.

3. El TEAR dictó resolución estimatoria, al entender que el inmueble vendido constituyó la residencia habitual de la interesada y permaneció en su patrimonio más de tres años (desde 2001 hasta 2007), primero compartiendo la titularidad plena y después adquiriendo la parte que compartía, sin que en ningún momento dejara de constituir su residencia habitual ni de corresponderle su plena propiedad.

Así, el TEAR resuelve la reclamación en los siguientes términos:

“SEGUNDO. La cuestión a resolver por medio de este acuerdo es si procede la exención por reinversión de la ganancia obtenida al transmitir la mitad que adquirió a consecuencia de la extinción del condominio al disolverse la sociedad de gananciales, por no haber vivido en ella los 3 años exigidos a tal efecto.

TERCERO. :(...)

La gestora sostiene que el cómputo del plazo de 3 años está ligado a la titularidad del pleno dominio del inmueble, sin que se deba tener en cuenta el tiempo previo a la adquisición en que se residiera en la vivienda por cualquier otro motivo. Pero en este caso la interesada defiende que sí constituía su residencia desde 2001, y que sí ostentaba el pleno dominio de la vivienda desde 2001, primero de forma compartida y a partir de 2006 con la titularidad única.

CUARTO: A juicio de este Tribunal el inmueble vendido constituyó su residencia y permaneció en su patrimonio más de tres años (desde 2001 hasta 2006), primero compartiendo la titularidad plena y después adquiriendo la parte que compartía, sin que en ningún momento dejara de constituir su residencia habitual ni de corresponderle su plena propiedad.

Consecuentemente debe admitirse la exención por reinversión, pues concurren los dos requisitos reiteradamente expuestos, su pleno dominio, aunque éste fuera compartido durante un tiempo, y que constituyera su residencia habitual entre 2003 y 2006, superando el plazo superior de tres años.

Por tanto se debe admitir la pretensión de la interesada y acceder a su derecho a gozar de la exención por reinversión.”

Segundo:

Frente a la anterior resolución, la Directora del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea y porque entra en abierta contradicción con el criterio que, con carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, ha sido expresado por la Dirección General de Tributos, destacando que la resolución recurrida reitera el criterio seguido por el TEARCV en resoluciones precedentes. Formula en síntesis las alegaciones que a continuación se exponen.

La Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas tributarias vinculantes (entre otras las consultas V0681-06 y la V2936-11), viene señalando que los beneficios fiscales relacionados con la residencia habitual del contribuyente están ligados a la titularidad del pleno dominio del inmueble.

La anterior aseveración debe ser interpretada, a juicio del Departamento de Gestión Tributaria, en el sentido de que para gozar del correspondiente beneficio fiscal debe existir una relación de causa-efecto entre ese

concreto título jurídico, la plena propiedad, y el hecho de que una determinada vivienda constituya la residencia habitual del obligado tributario. Es decir, debe ser la plena propiedad la que habilite para residir en la vivienda, y no cualquier otra circunstancia.

El beneficio fiscal de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual, tanto según el artículo 38 de la LIRPF como el artículo 41 del RIRPF, se refiere claramente a un supuesto de reinversión de cantidades, los preceptos parten de una primera inversión en vivienda habitual que se desmaterializa para volver a materializarse en una segunda inversión en vivienda habitual. Por tanto, y según lo expuesto, la primera inversión debe haber consistido en la adquisición de la propiedad plena sobre un inmueble que haya habilitado al adquirente a residir habitualmente en él. Adicionalmente, esa residencia habitual tiene que haberse producido por un plazo continuado de, al menos, tres años.

Se entiende que en este caso no ha ocurrido esto, ya que de todas las cantidades invertidas por la interesada para la adquisición de la plena propiedad de la primera vivienda (las invertidas el 3 de abril de 2001 más las invertidas el 17 de mayo de 2006), sólo en las invertidas el 3 de abril de 2001 se da la relación causa efecto expuesta. Sin embargo, la inversión realizada el 17 de mayo de 2006 no guarda relación con la residencia habitual en fechas anteriores. Una vez disuelta la sociedad de gananciales la interesada adquiere el 50% restante de la propiedad sobre el inmueble.

En otros términos, la inversión realizada el 17 de mayo de 2006 respondería a la necesidad de obtener un título jurídico habilitante de la residencia en la vivienda hacia el futuro, y esa residencia habitual sólo se prolongó unos meses desde esta inversión, ya que el inmueble fue finalmente transmitido el 2 de febrero de 2007.

Por tanto, entendiendo que sólo las cantidades invertidas el 3 de abril de 2001 han servido para la adquisición de una vivienda habitual, sólo la reinversión de estas cantidades puede dar derecho a disfrutar del beneficio fiscal previsto en el artículo 38 de la LIRPF.

Ésta es también la opinión de la Dirección General de Tributos, como se desprende de diversas contestaciones a consultas tributarias vinculantes; en relación con un caso semejante al que nos ocupa, se cita la contestación a la consulta V0676-08, de 3 de abril de 2008. También son relevantes diversas contestaciones en las que, para el cómputo de los tres años de residencia habitual, la DGT no atiende a períodos en los que la residencia es el efecto de títulos jurídicos distintos al derecho de propiedad plena, entre otras las siguientes:

o Consulta V0681-06, de 10 de abril de 2006: El consultante suscribe un contrato de arrendamiento con opción de compra sobre una vivienda, residiendo durante el tiempo que dura el arrendamiento, tres años, en la misma. Posteriormente ejerce la opción de compra y adquiere la vivienda, vendiéndola finalmente.

o Consulta V1718-07, de 6 de agosto de 2007: El consultante lleva residiendo de forma habitual, primero como arrendatario y a continuación como propietario, más de tres años consecutivos, en la vivienda que desea vender.

o Consulta V2936-11, de 19 de diciembre de 2011: El consultante adquirió la nuda propiedad de la vivienda en la que, desde entonces, reside. Posteriormente, adquiere el usufructo de la misma y un año después la vende.

Finaliza solicitando el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de este Tribunal Económico- Administrativo Central la unificación de criterio a fin de declarar que a los efectos del beneficio fiscal previsto en el artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el cómputo del plazo de tres años al que se refiere el apartado primero del artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, no se tendrán en cuenta períodos de residencia anteriores al momento en que se haya producido la inversión dedicada a adquirir la plena propiedad de la vivienda transmitida.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesada 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, no ha presentado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo 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 (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión que se plantea consiste en determinar si, a efectos de los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, se deben o no tener en cuenta períodos de residencia anteriores al momento en que se haya producido la inversión dedicada a adquirir la plena propiedad de la totalidad de la vivienda transmitida.

Antes de proceder al estudio del fondo del asunto, debe subrayarse que el criterio que va a fijar este Tribunal Central al resolver, estimando o desestimando, el presente recurso en unificación de criterio, tendrá carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

Asimismo, y puesto que la Directora recurrente 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 este 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.

Tercero:

El artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) establece que:

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

(...)”.

Por su parte, el artículo 33.4 letra b) de la LIRPF regula otro beneficio fiscal ligado a la transmisión de la vivienda habitual de los contribuyentes, señalando:

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

a) (...)

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”.

El concepto de ganancias y pérdidas está recogido en el artículo 33, el cual tras definirlos en el apartado 1 como “las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”, añade en el apartado 2 que precisamente se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio, entre otros supuestos y a los efectos que aquí nos interesan, en los de división de la cosa común; en la disolución de la

sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación; y en los casos de disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros, advirtiendo que todos estos supuestos no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos. Esto es, se mantienen tanto los valores de adquisición originarios como las fechas originarias de adquisición.

El Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante, RIRPF), en el actualmente derogado artículo 54 contenía el concepto de vivienda habitual disponiendo “Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años”.

En relación con lo anterior, conviene asimismo precisar que la propiedad se define en el Código Civil en su artículo 348, en los siguientes términos: “*La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes*”, y, según el título III del Libro Segundo del Código Civil, que regula la figura jurídica de la comunidad de bienes, el artículo 392 establece: *Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas*”.

De las consultas de la Dirección General de Tributos invocadas en apoyo de sus alegaciones por el Departamento de Gestión Tributaria, sólo la V0676-08, de 3 de abril de 2008, tiene identidad con el caso recurrido en el que se plantea la exención por reinversión en vivienda habitual cuando la vivienda transmitida fue en su día adquirida en pro indiviso y, posteriormente, se ha extinguido el condominio, esto es, en un supuesto en el que se ostenta la propiedad plena, como se establece en el artículo 399 del código Civil, aunque en un período de tiempo del lapso de los tres años aquí relevantes sea compartida. En las demás consultas la residencia previa lo era con fundamento en un título jurídico distinto de la propiedad como es el arrendamiento. En otro supuesto se analiza un caso en el que no se ostentaba la propiedad plena, por haberse constituido inter vivos sobre la vivienda un derecho de usufructo.

Pues bien, la antedicha consulta V0676-08 fue contestada en los siguientes términos:

“El concepto de vivienda habitual es el previsto a efectos de la deducción por adquisición en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ... este Centro Directivo viene manteniendo el criterio de que los beneficios fiscales vinculados a la vivienda habitual del contribuyente, ... están ligados a la titularidad del pleno dominio, aunque sea compartido, de la vivienda, circunstancia que concurre en el consultante, puesto que ha residido de manera continuada en la vivienda más de tres años, como titular del pleno dominio de una mitad indivisa de la vivienda.

2. De acuerdo con lo previsto en el artículo 33, apartado 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ..., la disolución de la sociedad de gananciales y la posterior adjudicación a cada uno de los cónyuges de su correspondiente participación en la sociedad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. En estos supuestos no se podrán actualizar los valores de los bienes o derechos recibidos, que conservarán los valores de adquisición originarios, y, a efectos de futuras transmisiones, las fechas de adquisición originarias.

En el caso de que se atribuyesen a uno de los cónyuges bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su mitad, existiría un exceso de adjudicación, y tal exceso sí que daría lugar a una alteración patrimonial. En este caso habría dos valores de adquisición, el original para una mitad indivisa y el de adjudicación para la otra mitad, y, en consecuencia, dos fechas de adquisición, la original y la de la adjudicación.

3. La exención de la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual se regula, en desarrollo del artículo 38 de la Ley del Impuesto, en el artículo 41 del Reglamento en los siguientes términos: ...

(...), en caso de transmitir la vivienda que constituye su residencia habitual desde hace más de tres años, habiendo adquirido parte de la titularidad del pleno dominio sobre la misma dentro de los tres años anteriores a la transmisión, dicha parte no reunirá en su totalidad los requisitos para ser considerada como vivienda habitual, incluso aunque a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial generada en la transmisión, su fecha de adquisición sea la originaria, dado que los supuestos contemplados en el artículo 33.2 de la Ley del Impuesto solo son supuestos de diferimiento de la tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales, por ello se mantienen los valores y fechas de adquisición originarios, pero solo a estos efectos[1]. Por tanto, la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda a esta mitad indivisa no estaría exenta por reinversión.

En cuanto a la transmisión de la mitad indivisa adquirida jurídicamente en el año 1995, podrá aplicar la exención por reinversión a la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda, si se cumplen los requisitos recogidos en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto. “

En relación a la cuestión planteada, como ha quedado expuesto en los antecedentes de hecho de esta resolución, el TEAR en la resolución que sienta el criterio aquí debatido, en cuanto a la consideración o no de vivienda habitual del 50% del inmueble adquirido en 2006 y vendido en 2007, estima que constituyó para la reclamante su residencia y permaneció en su patrimonio más de tres años (desde 2001 hasta 2006), primero compartiendo la titularidad plena y después adquiriendo la parte que compartía, sin que en ningún momento dejara de constituir su residencia habitual ni de corresponderle su plena propiedad, por lo que procedería admitir la exención por reinversión, al concurrir los dos requisitos: pleno dominio, aunque éste fuera compartido durante un tiempo, y residencia habitual entre 2003 y 2006, superando el plazo superior de tres años.

Cuarto:

Este Tribunal Central, y adelantamos ya nuestra conclusión, comparte el criterio mantenido por el TEAR, suscribiendo las consideraciones formuladas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia 519/2013 de fecha 9 de mayo de 2013 (Rec. n.º 674/2010), que en concreto analiza la consulta de la Dirección General de Tributos invocada por el Departamento de Gestión Tributaria, V0676-08, de 3 de abril de 2008, en los siguientes términos:

"CUARTO:

«El artículo 14 de la Ley 58/2003, en términos casi idénticos al apartado 3 del art. 23 de la anterior LGT, dispone 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».

Ahora bien, la proscripción de la analogía en estos ámbitos no supone que las normas que los regulan deban ser interpretadas restrictivamente, sino en su términos estrictos, con arreglo a los criterios admitidos en Derecho (art. 23.1 LGT/1963) o a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil (art. 12.1 LGT/2003), que a su vez dispone que «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, 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».

Respecto al primero de los citados criterios interpretativos, el art. 23.1 LGT/1963 precisaba que, en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, definiendo la norma fiscal -en lo que nos interesa- el concepto de «vivienda habitual»

Respecto al otro criterio interpretativo fundamental, 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..."

El concepto de vivienda habitual a los efectos de la exención por reinversión es el previsto a efectos de la deducción por adquisición en el artículo 55 de la Ley 40/1998, «... »

De la anterior normativa se desprende que, con carácter general, la vivienda habitual es aquella edificación en que el propio contribuyente reside de manera efectiva y con carácter permanente durante el plazo continuado de tres años, en un plazo de doce meses contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

En los supuestos en que la habitación efectiva y permanente se produce con posterioridad a la fecha de adquisición o terminación de las obras es claro que el plazo de tres años ha de contarse desde la ocupación. ... de acuerdo con la finalidad del requisito cuando la ley exige que un plazo mínimo de residencia lo hace a partir de la adquisición, Si es legislador hubiera querido que a tales efectos contra el plazo anterior de residencia por otro título distinto, lo habría precisado, a lo que se une que el beneficio fiscal está ligado a la titularidad del dominio.

Pues bien, en el presente caso es un hecho incontrovertido que en el momento de la venta de 2003, la recurrente había estado habitando de manera efectiva y permanente la vivienda por tiempo superior a los tres años a título de dueña, al menos desde antes de 28 de diciembre de 1999, pues adquirida la vivienda por mitad y proindiviso el 28 de diciembre de 1998, no se cuestiona que se ocupó con ese carácter dentro del plazo de un año desde la adquisición.

Por tanto, hay que considerar que el requisito cuestionado, único por el que se elimina parte de la exención por reinversión y se exige parte las deducciones del ejercicio anterior, se ha cumplido por la contribuyente.

La propia respuesta a la consulta V0676-08 inicialmente expresa: «este Centro Directivo viene manteniendo el criterio de que los beneficios fiscales vinculados a la vivienda habitual del contribuyente, adquisición, exención por reinversión y exención por transmisión por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia, están ligados a la titularidad del pleno dominio, aunque sea compartido, de la vivienda, circunstancia que concurre en el consultante, puesto que ha residido de manera continuada en la vivienda más de tres años, como titular del pleno dominio de una mitad indivisa de la vivienda».

La interpretación restrictiva que a continuación se hace para el supuesto de adjudicación del pleno dominio sobre la totalidad de la vivienda por disolución del condominio dentro de los tres años anteriores a la transmisión, no es compartida por la Sala, entendiéndose que lleva a excluir injustificadamente el beneficio más allá de lo querido y establecido por la ley, al menos en los supuestos en que la edificación es indivisible y uno de los comuneros, que residía y continúa residiendo en la vivienda, se lo adjudica compensando al otro en dinero, sin que se produzca ningún exceso, como es el caso y no se discute.

El requisito legal de la residencia habitual por tres años continuados se predica respecto de la edificación y ya resulta chocante que una misma cosa indivisible, una vivienda que se habita ab initio en su totalidad a título de pleno dominio, aunque compartido, pueda a la vez constituir la vivienda habitual por distinto lapso de tiempo y, en definitiva constituir y no constituir a la vez vivienda habitual para un mismo individuo. En los supuestos de división de la cosa común no se produce propiamente la transmisión de un bien sino la concreción de la cuota ideal en un bien. El acto impugnado admite que la disolución de la comunidad y la posterior adjudicación no constituye ninguna alteración en la composición de sus patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad, que no se cuestiona. En tales circunstancias, atendiendo a la finalidad de los beneficios fiscales de exención por reinversión en vivienda habitual y deducción por adquisición de vivienda habitual, en los supuestos de indivisibilidad y en los que el obligado tributario ininterrumpidamente ha residido en la vivienda, entendemos que el cómputo del plazo de tres años no puede fragmentarse por distintas partes y no ha de estarse a la fecha en que se produjo el acto interno de la comunidad, sino desde la adquisición de la cuota indivisa”.

En el mismo sentido se han pronunciado además otros órganos jurisdiccionales. Así, podemos destacar sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 14 de septiembre de 2012 (Rec. n.º 571/2011) y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 19 de febrero de 2009 (Rec. n.º 445/2009).

Por lo expuesto,

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

ACUERDA:

DESESTIMARLO, fijando el criterio de que a efectos de los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, en los supuestos de adquisición de la propiedad en pro indiviso, habiendo el obligado tributario residido ininterrumpidamente en la vivienda desde su adquisición, para el cómputo del plazo de tres años para determinar si el inmueble tiene o no la consideración de vivienda habitual, ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100 por 100 del dominio de la cosa común con motivo de la división de la cosa común, la disolución de la sociedad de gananciales, la extinción del régimen económico matrimonial de participación o la disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.

[1] La negrita es nuestra.

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