

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ071393

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 18 de septiembre de 2018

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 2456/2015

**SUMARIO:**

**IRPF. Base imponible. Delimitación. Ganancias exentas. Exención por reinversión. Vivienda habitual. Consideración o no del plazo de residencia en la vivienda anterior a la fecha de adquisición. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión a resolver se centra exclusivamente en si el plazo de residencia en la vivienda anterior a la fecha de adquisición debe ser considerado a los efectos de dar lugar a la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual. Pues bien, la normativa exige desde el punto de vista literal dos condiciones para que una vivienda tenga el carácter de «vivienda habitual», a saber: que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, 3 años y que sea 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. Las dos condiciones están conectadas entre sí. La vivienda, para ser vivienda habitual, debe en primer lugar ser habitada en un plazo de 12 meses desde su adquisición y, una vez cumplido este requisito, debe ser habitada durante al menos un plazo de tres años desde la fecha de su adquisición. Resulta, por tanto, que el tiempo de residencia de 3 años ha de contarse desde que la vivienda se adquirió. A efectos de la exención por reinversión no cabe, por tanto, considerar que la transmisión que hace un contribuyente de su vivienda es una transmisión de vivienda habitual si desde la fecha de adquisición hasta la de venta no han transcurrido al menos 3 años -a salvo las excepciones que la propia normativa prevé al requisito de permanencia mencionado, cuando concurren algunas circunstancias que «necesariamente exija» el cambio de domicilio- y ello aunque llevara viviendo en ella anteriormente a su adquisición y por otro título distinto al de propiedad un tiempo superior a 3 años o un tiempo inferior a 3 años pero que sumado al que va entre la adquisición y la venta supusiera una residencia habitual en dicha vivienda de al menos 3 años. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 38 y 68.  
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 41 y 54.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso de alzada ordinario interpuesto por D. ...con NIF N° ..., en nombre y representación de **MARIA ...** con NIF n° ..., con domicilio a efectos de notificaciones en Calle ... contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2014, por la que se resuelve la reclamación número 28/30444/2012 relativa Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

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

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos, resultan acreditados los siguientes hechos:

1. La recurrente había adquirido una vivienda por herencia de su madre, fallecida el día 01-02-2006, mediante escritura pública de 29-05-2006, con un valor de 645.000,00 euros, vivienda que fue transmitida el día 26-04-2007 por un importe de 1.390.000,00 euros.

2. En la declaración el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) del ejercicio 2007, se declararon las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda como exentas por reinversión en vivienda habitual.

#### **Segundo:**

Iniciado procedimiento de gestión tributaria se practicó liquidación provisional del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, (en adelante IRPF) ejercicio 2007, por importe de 162.229,18 euros (134.100,00 de cuota y 28.129,18 de intereses de demora).

La regularización se deriva de la no admisión por la AEAT de la exención declarada por las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda a que se refieren el antecedente al no considerarla vivienda habitual por no cumplir el requisito de haber sido su vivienda habitual durante tres años a partir del momento de la adquisición, y por tanto sin derecho a la exención.

Contra la liquidación se interpuso recurso de reposición que fue desestimado.

#### **Tercero:**

Contra la resolución del recurso de reposición se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante TEAR) registrada con el número 28/30444/2012, que fue desestimada.

#### **Cuarto:**

No conforme con esta última resolución del TEAR descrita en el del antecedente anterior, se interpuso el presente recurso de alzada ordinario. La recurrente alega en síntesis:

- Que la vivienda transmitida era su vivienda habitual desde 1989.
- Que el TEAR se extralimita realizando una aplicación distorsionada de la normativa del IRPF.
- Que no es válido el argumento de la Administración de que la vivienda habitual debe ocuparse durante tres años a título de propietario, ya que en ningún momento señala la ley que durante el periodo de tres años debe ser vivienda habitual a título de propietario. Aporta en apoyo de sus alegaciones sentencia número 328/2009 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14-05-2009 en la que analiza un caso similar en el que la hija madre era usufructuaria y la hija nuda propietaria. Del mismo Tribunal transcribe parcialmente sentencia número 818/2011 de 16-12-2011 en la que se resuelve que el derecho de usufructo no era obstáculo para mantener la calificación de vivienda habitual. Del mismo Tribunal transcribe parcialmente sentencia de 376/2011 de 25-05-2011, en la que se afirma que el concepto de vivienda habitual se considera un fenómeno puramente fáctico.
- Que es suficiente acreditar la habitualidad de la residencia en la vivienda por un período de 3 años con independencia de que se haya tenido o no la condición de propietario todo ese tiempo.
- En el mismo sentido transcribe parcialmente resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa de 26-05-2005.
- Que concurren los requisitos exigidos por la doctrina administrativa.

Solicita la anulación de la liquidación.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

**Segundo:**

La cuestión controvertida consiste en determinar es aplicable o no la exención por reinversión.

**Tercero:**

El precepto básico aplicable al caso es artículo 38 de la Ley 35/2006, del IRPF (en adelante 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 reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determine».*

El artículo 68.1,3º de la LIRPF establece:

*«Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida por un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas».*

El Real Decreto 439/2007, Reglamento del IRPF (en adelante RIRPF), dispone en el artículo 41:

*“Artículo 41. Exención por reinversión en vivienda habitual*

*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. 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, en los términos previstos en el artículo 55.5 del reglamento.*

*Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 54 de este Reglamento.*

*2. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión...».*

Y el RIRPF también contiene el concepto de vivienda habitual, a estos efectos, en el artículo 54:

*«1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de al menos tres años.*

*No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o 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 12 meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

(...)

4. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4b) 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».

Dado que en expediente queda probada la residencia continuada de la recurrente en la vivienda por un período superior a 3 años hasta el momento de la transmisión, y que fue habitada antes del plazo de 12 meses desde la adquisición, la cuestión a resolver se centra exclusivamente en si el plazo de residencia en la vivienda anterior a la fecha de adquisición debe ser considerado a los efectos de dar lugar a la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual.

De la dicción de los preceptos transcritos se puede concluir que la normativa exige desde el punto de vista literal dos condiciones para que una vivienda tenga el carácter de "vivienda habitual", a saber:

- a) Que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, 3 años.
- b) Que sea 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.

Las dos condiciones están conectadas entre sí. La vivienda, para ser vivienda habitual, debe en primer lugar ser habitada en un plazo de 12 meses desde su adquisición y, una vez cumplido este requisito, debe ser habitada durante al menos un plazo de tres años desde la fecha de su adquisición. Resulta, por tanto, que el tiempo de residencia de 3 años ha de contarse desde que la vivienda se adquirió.

A efectos de la exención por reinversión no cabe, por tanto, considerar que la transmisión que hace un contribuyente de su vivienda es una transmisión de vivienda habitual si desde la fecha de adquisición hasta la de venta no han transcurrido al menos 3 años – a salvo las excepciones que la propia normativa prevé al requisito de permanencia mencionado, cuando concurren algunas circunstancias que “necesariamente exija” el cambio de domicilio - y ello aunque llevara viviendo en ella anteriormente a su adquisición y por otro título distinto al de propiedad un tiempo superior a 3 años o un tiempo inferior a 3 años pero que sumado al que va entre la adquisición y la venta supusiera una residencia habitual en dicha vivienda de al menos 3 años.

Este TEAC, en resolución de 06-10-2000 (RG 1565/1997) en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda ha abordado esta cuestión. Aunque la legislación a la que se refiere era la constituida por la Ley 18/1991 y el RD 1841/1991 es plenamente aplicable su criterio con la legislación actualmente vigente, dada la similitud de la redacción de los preceptos relevantes. Establece el criterio de que para que una vivienda tenga la consideración de habitual el plazo de residencia continuada durante tres años debe computarse en todo caso con posterioridad a la adquisición de la vivienda. Dice la resolución:

«PRIMERO. Siendo la cuestión a resolver el modo en que debe computarse el plazo de tres años de residencia continuada exigido por la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para adquirir, a efectos del citado impuesto, la calificación de vivienda habitual.

SEGUNDO. El artículo 50 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que: "Se excluirán de gravamen los incrementos de patrimonio obtenidos por la transmisión de la vivienda habitual del sujeto pasivo, siempre que el importe total de la misma se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen." El concepto de vivienda habitual se deduce de lo dispuesto en el artículo 78.Cuatro.b), según el cual: "Se entenderá por residencia habitual la vivienda en la que el sujeto pasivo resida durante un plazo continuado de tres años...", así como del artículo 34 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que la define en los siguientes términos: "Se entiende por vivienda habitual la edificación que constituya la residencia del sujeto pasivo 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, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio. Se entenderá que la vivienda no ha constituido la residencia del sujeto pasivo si en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, no ha sido habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio sujeto pasivo ..."*

*TERCERO. Los preceptos transcritos en el Fundamento de derecho anterior ponen de manifiesto la existencia de dos características en el concepto de "vivienda habitual" a los efectos que aquí interesan. De una parte, el requisito de tiempo máximo que puede transcurrir para el inicio de la ocupación de la vivienda, y de otra, la condición, asimismo temporal, de habitación de la vivienda durante un número mínimo de años. Pues bien, ambos aspectos no son independientes entre sí, tal y como este Tribunal ha señalado en su resolución de 10 de septiembre de 1997, sino complementarios y, además, consecutivos en el tiempo, de modo que en primer término ha de cumplirse el requisito de ocupar la que va a ser vivienda habitual en un plazo máximo de doce meses desde la terminación de las obras o desde la fecha de la adquisición, y a continuación ha de producirse la permanencia en la habitación de la vivienda al menos durante el período continuado de tres años previsto en la ley. Es decir, que tal y como indica la ... el requisito de residencia durante el plazo mínimo de tres años sólo puede empezar a computarse una vez adquirida la vivienda.*

*CUARTO. Esta idea queda avalada si se tiene en cuenta además que los preceptos mencionados, tanto los relativos a la exención por reinversión en vivienda habitual como a la deducción por adquisición de la vivienda habitual, se encuadran dentro del conjunto de medidas de política económica y social que tratan de incentivar fiscalmente la adquisición de la vivienda habitual, de lo que se deduce, que sólo quien adquiere la vivienda y cumple las condiciones establecidas legal y reglamentariamente, puede disfrutar de los mencionados beneficios. Ello no es obstáculo, para que el legislador, con el objetivo de evitar una aplicación generalizada de estos beneficios fiscales con fines distintos a los previstos, haya considerado conveniente reservar estas ventajas fiscales exclusivamente para aquella vivienda en la que el contribuyente resida de forma continua un plazo mínimo, que se ha fijado en tres años. Una interpretación conjunta de lo expuesto nos permite concluir que no es posible, por tanto, computar en el citado plazo aquellos períodos de tiempo que el contribuyente hubiera habitado la vivienda, que sean anteriores a la adquisición, puesto que supondría no respetar la limitación que el legislador ha previsto en la aplicación de este beneficio fiscal.*

*Por todo lo cual,*

*EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid recaída en la reclamación número ... interpuesta por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, periodo 1992, ACUERDA: 1º) Estimar el recurso, declarando que para que una vivienda tenga, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la consideración de habitual, el plazo de residencia continuada durante tres años debe computarse en todo caso con posterioridad a la adquisición de la vivienda; y 2º) Respetar la situación jurídica individual del sujeto pasivo derivada del acuerdo recurrido».*

Asimismo, ello no contraviene los pronunciamientos de este TEAC contenidos en resolución de 10-09-2015 (RG 6331/2013) de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por Directora del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en un supuesto en el que la AEAT practicó liquidación al considerar que no se habían declarado correctamente las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de la vivienda habitual. La vivienda había sido adquirida en régimen económico matrimonial de gananciales el 03-04-2001 y con motivo de la disolución de comunidad, el 17-05-2006, le fue adjudicada la totalidad de la vivienda. La AEAT entendió que solo procedía la exención por reinversión por el 50% de la ganancia patrimonial obtenida, y que por el otro 50% no se cumplía el requisito de haber sido su vivienda habitual desde la adquisición, pues desde la adquisición de esa segunda mitad (17-05-2006) hasta la fecha de transmisión de la vivienda (02-02-2007) no habían transcurrido los 3 años. La resolución dice:

*«TERCERO: (...)*

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 R.G.: 6331-2013 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 sus 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)

Esta última resolución del TEAC sigue la misma línea que la anterior resolución transcrita, pues sigue exigiendo que el plazo de tres años lo sea desde la adquisición de la propiedad, pero analizando el caso concreto: el hecho de haber tenido el sujeto pasivo la propiedad de su vivienda habitual en régimen económico matrimonial de gananciales. La resolución, sin entrar a analizar las peculiaridades del régimen de gananciales, apoyándose en la doctrina general de división de cosa común, y no habiendo duda de que la vivienda había sido habitada en su totalidad y «a título de pleno dominio» (aunque compartido) desde el inicio, considera que la vivienda no puede constituir simultáneamente vivienda habitual y no vivienda habitual para la misma persona, concluyendo que en estos casos (copropiedad de la vivienda) debe considerarse 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 la adjudicación de la vivienda (en la disolución del régimen de gananciales en el caso analizado), sino a la fecha en la que se produjo la adquisición de la vivienda en titularidad compartida. La resolución es un caso particular de la regla general (consistente que se ha de ser dueño de la vivienda durante el período de tres años), aclarándose que en el caso de vivienda de titularidad compartida el período de residencia se extiende a la totalidad de la vivienda. Por tanto, a diferencia con el caso que se examina en el presente supuesto, en la RG 6331-13 la obligada tributaria era propietaria de la vivienda vendida desde que ésta fue comprada por ambos cónyuges en proindiviso, aunque tal propiedad fuera compartida.

En el caso actual, la reclamante, si bien ha residido en esa vivienda durante un período superior a tres años, hasta el 01-02-2006 no era propietaria de la misma, adquiriendo en esa fecha la vivienda por herencia, vivienda que es transmitida el 26-04-2007, lo que implica que desde la adquisición del dominio hasta la transmisión no han transcurrido los tres años que, como venimos diciendo, para tener derecho al beneficio fiscal de la exención por reinversión en vivienda habitual deben computarse desde la adquisición del dominio.

En virtud de las consideraciones anteriores, se desestima el presente recurso de alzada ordinario.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso de alzada ordinario,

**ACUERDA**

**DESESTIMARLO**, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.