

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072826

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 337/2019, de 13 de marzo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1101/2017

SUMARIO:**IRPF. Deducciones. Inversión en vivienda habitual. Ámbito de aplicación. Vivienda habitual.**

Adquisición mediante un contrato de arrendamiento con opción a compra. Atendida la regulación en forma abierta que se realiza de la deducción por inversión en la ley del impuesto, como se desprende tanto atendiendo al sentido literal del art. 68.1 Ley 35/2006 (Ley IRPF), que habla tanto de la adquisición de presente, «que constituya», como de futuro, o «que vaya a constituir», como atendiendo a la finalidad que está llamada a cumplir la deducción, en modo alguno sólo cabe sostener que la adquisición haya de hacerse de presente a título de plena propiedad, sino que se contemplan variados supuestos en los que es aplicable la deducción cuando se está invirtiendo mediante uno de los medios que se articulan normativamente -como en el Decreto de Madrid Decreto 228/1998 (Ayudas en materia de viviendas con protección pública y rehabilitación con protección pública del Plan de Vivienda de la Comunidad de Madrid 1997-2000)-, cantidades para acceder a la vivienda habitual. Con ello no sólo no se emplea la analogía, sino que lo que se hace es poner en evidencia que no puede sostenerse la interpretación cerrada por la que aboga la Administración.

Así las cosas, resulta aplicable la deducción del art. 68.1 LIRPF a un contrato de adhesión firmado con una cooperativa de viviendas, en virtud del cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad de la vivienda mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas a cuenta del pago de la citada vivienda.

Supuestos que se asimilan a la adquisición. Construcción. Sin embargo, no existe equiparación de ese supuesto con el previsto en el art. 55 RD 439/2007 (Rgto. IRPF) en los términos en que se inquiriere, sino que estamos ante un caso respecto de cantidades pagadas en concepto de renta por arrendamiento con opción de compra por plazo de diez años previsto expresamente por la normativa autonómica madrileña, que articula instrumentos jurídicos de adquisición de vivienda habitual a través, entre otros, de este mecanismo y que sólo tiene cabida en los términos que el art. 68.1 de la LIRPF regula la deducción por vivienda habitual.

[Vid., ATS, de 21 de junio de 2017, recurso n.º 1101/2017 (NFJ069978), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia y, STSJ de Madrid, de 23 de diciembre de 2016, recurso n.º 589/2015 (NFJ069979), que se recurre].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 68.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 54 y 55.

Decreto 228/1998 de Madrid (Ayudas en materia de viviendas con protección pública y rehabilitación con protección pública del Plan de Vivienda de la Comunidad de Madrid 1997-2000), art. 37.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 14.

Código Civil, arts. 4, 609 y 1.462.

Constitución Española, art. 47.

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JESUS CUDERO BLAS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 337/2019

Fecha de sentencia: 13/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1101/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 1101/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 337/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles
D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 13 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 1101/2017, interpuesto la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia n.º 1308 de 23 de diciembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo (Sección Quinta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , pronunciada en el procedimiento ordinario n.º 589/2015, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Han comparecido en el recurso de casación como partes recurridas D^a. Milagrosa y D^a. Gabino , representados por la procuradora de los Tribunales D^a. Ana Nesofsky Cervera, bajo la dirección letrada de D^o. Carlos Puime Fiestas.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el procedimiento ordinario n.º 589/2015, seguido en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 23 de diciembre de 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo 589/2015, interpuesto por la procuradora Sra. Nesofsky Cervera, en nombre y representación de D^a. Milagrosa y D^a. Gabino contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid fechadas el 16 de marzo de 2015, que desestiman las reclamaciones núms. NUM000 , NUM001 , NUM002 , NUM003 , NUM004 y NUM005 contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2007, 2008 y 2009, que anulamos por no hallarse ajustadas a Derecho; imponiendo a la Administración demandada el pago de las costas procesales".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, se presentó escrito con fecha 16 de febrero de 2017, ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 28 de febrero de 2017 , tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA , como parte recurrente la Administración del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y como partes recurridas D^a. Milagrosa y D^a. Gabino , representados por la procuradora de los Tribunales D^a. Ana Nesofsky Cervera, bajo la dirección letrada de D^o. Carlos Puime Fiestas.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 21 de junio de 2017, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) Las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscitan este recurso de casación consisten en determinar:

(i) Si resulta aplicable la deducción del artículo 68.1 LIRPF a un contrato de adhesión firmado con una Cooperativa de viviendas, en virtud del cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad de la vivienda mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas a cuenta del pago de la citada vivienda.

(ii) Si para aplicar la citada deducción, las cantidades pagadas en concepto de renta por arrendamiento con opción de compra por plazo de diez años son equiparables a las cantidades pagadas a cuenta al promotor por la construcción de viviendas futuras que, en virtud del artículo 55.1 RIRPF es una operación asimilada a la adquisición de la vivienda siempre y cuando las obras finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 55.1 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 (ambos en la redacción vigente en el caso de autos".

Cuarto. *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 28 de julio de 2017, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son: los artículos 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 55 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, todo ello en relación con los artículos 14 y 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 1462 del Código Civil.

La Abogacía del Estado pone de manifiesto que el concepto de vivienda habitual a efectos de deducción en el IRPF está vinculado a la adquisición de la vivienda, es decir, a su disfrute en condición de propietario, por lo que no es posible, practicar dicha deducción si se ocupa en régimen de alquiler, aunque lleve incorporado una opción de compra. En el presente caso, los interesados son poseedores en concepto distinto de dueño y no adquieren la propiedad del inmueble hasta el ejercicio de la opción de compra, que fue el 28 de diciembre de 2009 (fecha de otorgamiento de la escritura de adjudicación). Por tanto, no habiéndose consumado la adquisición de la vivienda hasta que se otorgó la escritura de adjudicación, no procede aplicar deducción alguna por las cantidades satisfechas con anterioridad. No obstante, la sentencia de instancia considera que una interpretación lógica y coherente de la normativa impide situar en peor condición a los actores que han ejercitado la opción de compra a la que se habían comprometido tras estar abonando cantidades a cuenta del precio final de compra, respecto de aquel otro en que se abonaron al promotor cantidades a cuenta para la construcción de la vivienda (art. 55 RIRPF). Se atiende así a la finalidad con la que fueron entregadas parte de las cantidades abonadas en concepto de alquiler. La interpretación "lógica y coherente" por parte de la Sala a quo debe ser examinada a la luz del art. 14 LGT, en cuya virtud, "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." Y, como afirma la sentencia del TS de 29-11-2016, rec. cas. 3013/2015, tratándose en definitiva del reconocimiento de una ventaja fiscal, ha de estarse al mandato de prohibición de analogía en esta materia que proclama el art. 14 LGT. En el caso de autos, la Sala de instancia ha empleado la analogía para extender al supuesto examinado el ámbito de la exención: puede apreciarse identidad de razón entre ambos supuestos, en cuanto existen cantidades que se entregan a cuenta para una futura adquisición de la vivienda. Desde un punto de vista puramente teórico, la aplicación analógica del art. 55 RIRPF tendría fundamento y resultaría conforme con lo dispuesto en el art. 4.1 del Código Civil. Sin embargo, pese a su

fundamento teórico, no es posible acudir a la analogía porque eso es precisamente lo que prohíbe el art. 14 LGT . Y si admitiéramos que la Sala de instancia no aplica analógicamente el art. 55 IRPF sino que ha hecho una interpretación del precepto para dar cabida al caso objeto del recurso, tendríamos que concluir que no se han respetado los criterios de interpretación de las normas contenidos en el art. 3.1 del Código Civil . Por todo ello, la recurrente considera que la sentencia ha infringido los arts. 68 de la Ley del IRPF y 55 de su Reglamento, al conceder la deducción por las cantidades satisfechas por el arriendo anterior al ejercicio de la opción de compra.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid y los actos administrativos de los que trae causa".

Por su parte, la procuradora de los Tribunales D^a. Ana Nesofsky Cervera, en nombre y representación de D^a. Milagrosa y D^a. Gabino , por escrito presentado con fecha 28 de diciembre de 2017, formulo oposición al recurso de casación manifestado que de conformidad con la doctrina del TS, aquí no es aplicable el principio de interdicción de la analogía, toda vez que nos encontramos ante un caso de interpretación estricta de los preceptos, por lo que no es posible sostener que nos encontramos ante un supuesto de aplicación analógica de un beneficio fiscal, como es el de la deducción de importes aportados por adquisición de vivienda habitual. Tampoco puede aceptarse, como igualmente sostiene el TS, que las normas que conceden beneficios tributarios deban ser aplicadas restrictivamente como argumenta la Administración, sino siempre procurando que se cumpla la finalidad que la norma persigue, fin este que es el alcanzado por la sentencia de instancia con la interpretación de la normativa aplicable. En conclusión, no se pueden confundir los criterios o principios interpretativos aplicables en materia de beneficios tributarios con la posibilidad de que las normas sean, o no, integradas mediante recursos analógicos; y terminó suplicando a la Sala que "desestime en su integridad el recurso de casación confirmando la sentencia impugnada, y ello con expresa condena en costas a la recurrente".

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la celebración de la misma el día 5 de marzo de 2019, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

Se recurre la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 23 de diciembre de 2016 , estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra las resoluciones del TEAR de Madrid de 16 de marzo de 2015, dando lugar a la anulación de las liquidaciones provisionales por IRPF ejercicio 2007, 2008 y 2009.

Como se recoge en la sentencia recurrida, el TEAR consideró que hasta el ejercicio de la opción de compra en el ejercicio 2009 por los contribuyentes, no puede considerarse que éstos ostentaran el pleno dominio de la vivienda, por lo que los pagos realizados con anterioridad habían sido realizados en concepto de arrendamiento, no para la adquisición de vivienda. La deducción se practicó por adquisición de la vivienda habitual, pretendiendo aplicar los arts. 68.1 de la Ley del Impuesto y 54 y 55 del Reglamento del Impuesto , sin embargo para la Administración por adquisición de vivienda habitual ha de entenderse la adquisición en sentido jurídico, de la propiedad o pleno dominio de la misma, aunque éste sea compartido, siendo indiferente el negocio jurídico que origine la misma. En el caso examinado existe un contrato de alquiler iniciado en 1999 con duración de 10 años, y con OPCION de COMPRA, por lo que la propietaria en este período es la Cooperativa. En el punto 4 del contrato se establecía que se otorgaría la escritura de transmisión de la propiedad al finalizar los años de ARRENDAMIENTO -hecho producido en Diciembre de 2009 por lo que las deducciones efectuadas son incorrectas. Criterio que ratifica la consulta vinculante 2530-2009 del D. G. de Tributos.

La Sala de instancia destaca lo siguientes hechos:

1. La sociedad Cooperativa de Viviendas "AVANCE MORATALAZ, Soc. Coop." resulta adjudicataria por el IVIMA de una parcela de terreno, denominada parcela 41 del Polígono Valdebernardo Norte, en la que tienen prevista la construcción de 130 viviendas y garajes.

2. Dichas viviendas son construidas al amparo de la legislación de viviendas de protección oficial VPO, mediante las aportaciones de los socios cooperativistas, un crédito hipotecario y las ayudas previstas en la legislación VPO.

3. A través del contrato de inscripción y adjudicación en la cooperativa mencionada, firmado el 30 de enero de 1998, los recurrentes adquieren la condición de socios de tal cooperativa y asumen el compromiso de alquilar durante el plazo de diez años la vivienda de referencia y a adquirirla en propiedad mediante el ejercicio de la opción de compra al que igualmente se compromete según la cláusula segunda del contrato. En concreto, la cooperativa asume, entre otras, la obligación de reservar al socio la propiedad de la vivienda desde la firma del contrato de adjudicación otorgándole la opción de compra que el socio se compromete a ejercer en su momento, y en virtud de esa reserva, la cooperativa no puede transmitir la vivienda por imperativo legal. Por su parte y en lo que aquí importa, el socio asume la obligación de dedicar la vivienda a su domicilio habitual y a ocuparla en el plazo de tres meses desde que se la entregan, a realizar los pagos en la forma en que se estipula, así como a subrogarse en la parte del crédito hipotecario pendiente a través de la escritura de adjudicación mencionada.

4. Para la financiación de la Promoción la Cooperativa ha gestionado y obtenido de la entidad CAJA MADRID un préstamo hipotecario por un principal de 1.169.774.109 ptas., a un tipo de interés efectivo de un 5,55% anual, que se dividirá posteriormente entre cada una de las fincas independientes resultantes de la promoción. En dicho préstamo, en garantía adicional, los socios se constituyen en fiadores mancomunados entre si, y solidarios con la Cooperativa, hasta los importes que gravan la finca asignada a cada socio, apoderando al director de la Cooperativa para avalar y afianzar la operación del mencionado préstamo hipotecario que la CAJA DE MADRID concede a AVANCE MORATALAZ Soc. Coop.

5. En fecha 1 de mayo de 1999 se suscribe el contrato de arrendamiento de viviendas de protección oficial de nueva construcción en régimen general, entre la sociedad cooperativa mencionada como propietaria del inmueble y cada uno de los recurrentes en su cualidad de socio, con una duración de diez años, contrato complementario del de inscripción y adjudicación.

6. Se otorga escritura de adjudicación de vivienda el 28 de diciembre de 2009, ante el notario de Madrid Sr. Corral Beneyto, en cuya virtud la sociedad cooperativa adjudica y transmite la finca en cuestión a los hoy actores que la aceptan.

Recuerda los términos del art. 68.1 de la Ley 35/2006 en lo que se refiere a deducción por inversión en vivienda habitual:

"1º Los contribuyentes podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. A estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La base máxima de esta deducción será de 9.015 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma".

Se recoge en la sentencia impugnada que en los contratos de acceso diferido a la propiedad se transfiere al adjudicatario la posesión de la vivienda, conservando el propietario el pleno dominio hasta que se haya amortizado la totalidad del importe de la vivienda y se hayan cumplido todas las obligaciones derivadas del contrato, momento en que se adquiere la propiedad. Si bien los recurrentes no tienen la propiedad de la vivienda, pues así resulta de toda la documentación aportada en la que se contienen múltiples referencias a la titularidad dominical de la sociedad cooperativa Avance Moratalaz, lo cierto es que dicha documental permite colegir que los socios, en virtud del contrato de adhesión a la cooperativa, asumen el compromiso de adquirirla en propiedad mediante el ejercicio de la opción de compra (cláusula segunda) una vez transcurridos los diez años de alquiler de la vivienda, plazo durante

el cual cada socio es responsable mancomunado de la parte de hipoteca que recae sobre el inmueble transmitido, cuyo pago se realiza a través del abono de la renta del alquiler. Recíprocamente, la sociedad cooperativa no puede transmitir el inmueble a persona distinta del cooperativista en tanto éste cumpla su obligación de pago.

Añade el régimen legal sobre las ayudas en materia de viviendas de protección oficial y rehabilitación con protección pública del Plan de Vivienda de la Comunidad de Madrid 1997-2000, art. 37 del Decreto 228/1998, de 30 de diciembre, que establece:

"1. El promotor podrá ceder, con opción de compra, hasta el 50 por 100 de las viviendas a sus usuarios si éstos lo solicitan. El inquilino podrá optar entre el alquiler o el alquiler con opción de compra respecto de dichas viviendas en el momento de la firma del contrato de arrendamiento o de su renovación.

2. Si el arrendamiento se hubiese celebrado con derecho de opción de compra, la renta máxima anual será del 10 por 100 del precio máximo de venta de la vivienda en el momento de la firma del contrato de arrendamiento y se actualizará de conformidad con la evolución que experimente el Índice General Nacional del Sistema de Índices de Precios al Consumo, publicado por el Instituto Nacional de Estadística. La diferencia entre la renta del arrendamiento con opción de compra y la renta que corresponde por arrendamiento simple se destinará al pago de la vivienda, como pago a cuenta. Si transcurrido el plazo de afección de la vivienda al régimen de arrendamiento, el arrendatario no ejercita el derecho de opción de compra, el promotor devolverá al inquilino las cantidades adelantadas. (...)".

Lo que le lleva a concluir que la atribución de la vivienda en arrendamiento se realizó con la intención de adquirirla en propiedad, de modo que las cantidades abonadas lo fueron a cuenta del pago de la vivienda, y en caso de no ejercitar la opción de compra finalmente, la sociedad cooperativa habría de devolver las cantidades que habían sido adelantadas como parte del precio de compra. El propio artículo 16.2 del Decreto mencionado prevé que el acceso a la propiedad de una Vivienda con Protección Pública podrá realizarse mediante compraventa o mediante la construcción de viviendas por los particulares, por sí o en comunidad, en régimen de cooperativa o cualquier otra asociación con personalidad jurídica, con el fin de fijar en ellas su residencia familiar. Este Decreto autonómico prevé el acceso a la vivienda a través de los contratos de compraventa, los títulos de adjudicación, contratos de arrendamiento o, en su caso, escrituras públicas de compraventa, adjudicación en propiedad, y de declaración de obra nueva para el supuesto de promoción individual para uso propio de las Viviendas.

En definitiva, entiende que en el supuesto sometido a nuestra consideración, las cantidades satisfechas en concepto de renta mediante las cuales se abona la parte de hipoteca que recae sobre la vivienda arrendada, podrán ser objeto de deducción tal y como los recurrentes pretenden, habida cuenta de que dichas sumas fueron entregadas con la finalidad de adquirir en propiedad la finca, tal y como se pone de manifiesto a través del contrato de adjudicación de la vivienda suscrito el 28 de diciembre de 2009, una vez ejercitada la opción de compra. Efectivamente, una interpretación lógica y coherente de la normativa citada impide situar en peor condición el supuesto que examinamos, en el que los actores han ejercitado la opción de compra a la que se habían comprometido tras estar abonando cantidades a cuenta del precio final de compra, respecto de aquel otro en que se abonan al promotor cantidades a cuenta para la construcción de la vivienda, y que el Reglamento citado en el artículo 55, asimila a la adquisición de vivienda a los efectos que nos ocupan.

En Auto dictado en fecha 21 de junio de 2017 se consideró que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que se suscitan son los siguientes:

a) Si resulta aplicable la deducción del artículo 68.1 LIRPF a un contrato de adhesión firmado con una Cooperativa de viviendas, en virtud del cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad de la vivienda mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas a cuenta del pago de la citada vivienda.

b) Si para aplicar la citada deducción, las cantidades pagadas en concepto de renta por arrendamiento con opción de compra por plazo de diez años son equiparables a las cantidades pagadas a cuenta al promotor por la construcción de viviendas futuras que, en virtud del artículo 55.1 RIRPF, es una operación asimilada a la adquisición de la vivienda siempre y cuando las obras finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

Identificando como normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación, el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 55.1 del Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (ambos en la redacción vigente en el caso de autos).

Segundo. *Sobre la cuestión en debate y su resolución.*

La cuestión objeto de controversia se reduce a la interpretación procedente del art. 68.1.1º de la LIRPF, en vigor al tiempo en que se producen los hechos, y más concretamente a la interpretación y alcance que cabe otorgarle a la expresión "adquisición... de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente".

Considera el Sr. Abogado del Estado que dicha expresión debe entenderse en el sentido de que se exige la titularidad del pleno dominio del inmueble, sin que quepa practicar la deducción por adquisición de la vivienda si se ocupa en régimen de alquiler, lleve o no incorporado una opción de compra. Dicha interpretación deriva de su sentido técnico, como lo previene el art. 12.2 de la LGT, regulándose en nuestro Derecho Civil la adquisición del dominio, art. 609 CC, por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición., por lo que los contribuyentes en este caso son poseedores en concepto distinto del de dueño, y sólo cuando ejercen el derecho de opción de compra y se otorga la escritura pública adquirieron la propiedad, y es cuando tienen derecho a la deducción. Afirmando que en la sentencia de instancia la interpretación lógica y coherente que hace la Sala en comparación con el supuesto que contempla el art. 55 del Reglamento, no puede ser admitida por establecerlo el art. 14 de la LGT, que rechaza la analogía en el reconocimiento de una ventaja fiscal, por lo que si bien desde un punto de vista teórico la aplicación analógica del art. 55 del Reglamento tendría fundamento y resultaría conforme con lo dispuesto en el art. 4.1 del CC., en el ámbito tributario lo prohíbe el art.14 de la LGT.

Ha de convenirse que la ventaja fiscal que nos ocupa enlaza con el derecho que prevé el art. 47 de la CE, que establece el derecho de los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, ordenando a los poderes públicos a promover las condiciones necesarias y deben dictar las normas precisas para hacerlo efectivo. A nadie se oculta que uno de los instrumentos que en el tiempo ha utilizado el legislador para dar cumplimiento al mandato constitucional ha sido precisamente la regulación en el IRPF de deducciones de las cantidades invertidas en el acceso a la vivienda habitual. Muy expresivo al respecto se muestra la Exposición de Motivos de la Ley 35/2006, que alude expresamente para mantener la ventaja que nos ocupa a razones de cohesión social. Y en esta línea comprobamos que la deducción no sólo se prevé para supuestos de adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, sino en los casos de construcción o ampliación de la vivienda habitual, incluso para supuestos de cantidades depositadas en cuenta corriente; ya hacíamos referencia también al supuesto contemplado en el art. 55 del Reglamento sobre construcción, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquellas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

Atendida la regulación que se realiza de la deducción por inversión, se observa que junto a supuestos de expresa exclusión, por el contrario la regulación legal se hace de forma abierta, como se desprende tanto atendiendo al sentido literal del precepto, art. 68.1, que habla de adquisición de presente, "que constituya", como de futuro, o "que vaya a constituir", como atendiendo a la finalidad que está llamada a cumplir la deducción; por lo que en modo alguno sólo cabe sostener que la adquisición haya de hacerse de presente a título de plena propiedad, sino que se contempla variados supuestos en los que es aplicable la deducción cuando se está invirtiendo mediante uno de los medios que se articulan normativamente, como es el Decreto de Madrid glosado en la sentencia de instancia, cantidades para acceder a la vivienda habitual.

Junto al argumento utilizado por el Sr. Abogado del Estado que la adquisición de la vivienda habitual ha de hacerse de su pleno dominio, que hemos rechazado por las razones vistas, el único argumento que acompaña es que la Sala de instancia ha empleado la analogía, prohibida por el art. 14 de la LGT. A nuestro entender, no sólo no ha empleado la analogía la Sala de instancia, sino que en la comparación que hace con el art. 55 del Reglamento, lo que pone en evidencia es que no puede sostenerse la interpretación cerrada por la que aboga la Administración.

Efectivamente, dice el Sr. Abogado del Estado "Desde el punto de vista teórico, la aplicación analógica del art. 55 RIRPF tendría fundamento y resultaría conforme con lo dispuesto en el art. 4.1 del Código Civil", si la analogía no estuviera prohibida en el ámbito tributario. Pero, a nuestro entender confunde el razonamiento; el art. 55, como no puede ser de otra manera, es desarrollo del art. 68.1 de la Ley, así lo ha entendido el propio poder ejecutivo al

regular el supuesto de conformidad con dicho precepto, de otra forma habría un exceso reglamentario prohibido, que nadie discute inexistente; luego es la propia Administración al regular el supuesto del art. 55 la que parte de una interpretación abierta, como la realizada en este, del art. 68.1, de suerte que dentro de los supuestos contemplados en el citado artículo es posible comprender, y así se hace, el de las cantidades a cuenta abonadas al promotor para la construcción de la vivienda, art. 55. Luego, como bien dice la sentencia, una interpretación lógica y coherente, pues estamos ante un supuesto similar al previsto en el citado art. 55, debe llevar a comprender que también el caso examinado tiene cabida en los términos del art. 68.1 de la LIRPF, por lo que debe confirmarse la sentencia impugnada por los propios fundamentos que le sirvieron de base.

Tercero. *Contenido interpretativo de la sentencia.*

Dicho lo anterior ha de responderse afirmativamente a la primera de las cuestiones identificadas de interés casacional objetivo, en el sentido de que sí resulta aplicable la deducción del artículo 68.1 LIRPF a un contrato de adhesión firmado con una Cooperativa de viviendas, en virtud del cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad de la vivienda mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas a cuenta del pago de la citada vivienda. Y respecto de la segunda cuestión ha de responderse que no existe equiparación del supuesto que contemplamos con el previsto en el art. 55 del RIRPF, en los términos en que se inquiriere, sino que estamos ante un caso respecto de cantidades pagadas en concepto de renta por arrendamiento con opción de compra por plazo de diez años previsto expresamente por la normativa autonómica madrileña, que articula instrumentos jurídicos de adquisición de vivienda habitual a través, entre otros, de este mecanismo y que tiene cabida en los términos que el art. 68.1 de la LIRPF regula la deducción por vivienda habitual.

Cuarto. *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo.

Desestimar el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 23 de diciembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario nº. 589/2015, cuya confirmación procede.

Tercero.

No hacer imposición de las costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Jose Diaz Delgado
Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez

Jesus Cudero Blas Rafael Toledano Cantero
Dimitry Berberoff Ayuda Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.