

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079802

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 19 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2554/2020

SUMARIO:

IRPF. Exención por reinversión. Vivienda habitual *¿La cantidad reinvertida es únicamente la desembolsada de forma efectiva en el plazo de dos años exigible para materializar la reinversión o, por el contrario, puede extenderse a las cantidades del préstamo amortizadas con posterioridad?* Lo que se dirime en este recurso de casación es dilucidar si con el fin de aplicar la exención en el IRPF por reinversión en adquisición de vivienda habitual se debe tener en cuenta únicamente el importe efectivamente desembolsado a la fecha en que se materializa la reinversión (dos años desde la enajenación de la anterior vivienda habitual) o, en cambio, es admisible que abarque también a las cantidades de un préstamo (como consecuencia de la subrogación en el contratado previamente por el transmitente del inmueble) y que se amorticen con posterioridad. La Sala a quo considera que, en la fecha en que se cumplieron dos años para materializar la reinversión el recurrente únicamente aplicó al efecto la cantidad pagada en efectivo en el momento de la compra, así como los pagos en concepto de préstamo hipotecario de los dos años siguientes a la fecha de la venta de la anterior vivienda habitual, sin que permita imputar el resto de importe del préstamo pendiente de amortizar. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si, si a efectos de aplicar la exención por reinversión en la adquisición de vivienda habitual en el IRPF, cuando el dinero empleado a tal fin proceda del préstamo concedido por un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble, se debe considerar que la cantidad reinvertida es únicamente la desembolsada de forma efectiva en el plazo de dos años exigible para materializar la reinversión o, por el contrario, puede extenderse a las cantidades del préstamo amortizadas con posterioridad. La STS de 1 de octubre de 2020, recurso n.º 1056/2019 (NFJ079207) ha fijado la siguiente doctrina: "Para aplicar la exención por reinversión regulada en el art. 36 TR Ley IRPF de 2004, y en el 39.1 Rgto IRPF, no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble es suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble". [Vid., STSJ de Madrid de 20 de enero de 2020, recurso n.º 1037/2018 (NFJ079803)].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 38.
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), art. 41.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 19/11/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2554/2020

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2554/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente
D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo
D^a. Inés Huerta Garicano
D. Ángel Ramón Arozamena Laso
D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 19 de noviembre de 2020.

HECHOS

Primero.

- 1. El procurador don Fernando García Sevilla, en representación de don Feliciano, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 20 de enero de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso nº 1037/2018, en concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos las siguientes disposiciones: (i) los artículos 34, 35 y 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] y 41 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se prueba el reglamento del IRPF (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"], en relación con el artículo 24 de la Constitución española ["CE"], así como el artículo 33 de

la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"]; (ii) el artículo 36 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo) ["TRLIRPF"] y el artículo 39.1 RIRPF.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, ya que la sala a quo:

3.1. En contra de lo establecido por la norma, desvincula la existencia de un incremento mayor o menor con la exención de la reinversión.

3.2. Considera que, en el caso de financiarse la compra a través de un préstamo, solo serán computables como cantidades reinvertidas aquellas que sean abonadas, monetariamente hablando, en el plazo de dos años a contar desde la transmisión, en vez de admitir como cantidad reinvertida el precio de la adquisición de la nueva vivienda habitual sin importar el origen de dichos fondos, pudiendo tratarse de financiación ajena y por la vía de entrega monetaria física o de subrogación en un préstamo hipotecario.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por las siguientes razones:

4.1. En cuanto a la cuantificación del incremento real y efectivo del patrimonio y la reinversión exenta:

4.1.1. La sentencia recurrida sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2 b) LJCA], en atención al por el elevado número de contribuyentes afectados por el IRPF y, además, por el alto volumen de transacciones de compra y venta de viviendas habituales que se llevan a cabo en toda España.

4.1.2. La sentencia discutida afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2 c) LJCA], habida cuenta que el IRPF es un impuesto que grava a casi veinte millones de ciudadanos, siendo España una nación en la que la vivienda habitual, usual y mayoritariamente, es adquirida por compra sin ser alquilada.

4.2. Respecto de la financiación de la cantidad reinvertida:

4.2.1. La sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas en las que se fundamenta el fallo contradictorio con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [artículo 88.2.a) LJCA]. A tal efecto, cita las siguientes sentencias, dictadas por las salas de lo contencioso-administrativo:

* De la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 7 de abril (recurso 1974/1998; ES:TSJPV:2001:2083).

* De la Sección Tercera del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 10 de julio de 2018 (recurso 308/2015: ES:TSJCV:2018:3523).

4.2.2. La sentencia de instancia sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2 b) LJCA] y afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2 c) LJCA], por las mismas razones expuestas con anterioridad.

4.2.3. Concorre la presunción prevista en el artículo 88.3.a) LJCA, toda vez que la sentencia cuestionada sustenta la razón de decidir sobre normas sobre las que no existe jurisprudencia. El recurrente sostiene así que no hay sentencias que traten la cuestión relativa a qué "[...] debe entenderse por cantidad reinvertida a la hora de aplicar la exención por reinversión de vivienda habitual y, por tanto, si deben considerarse solo los pagos desembolsados atendiendo a un criterio puramente financiero o, por el contrario, se debería atender a la realidad jurídica y económica de la compraventa: Esto es considerar todo el importe relativo a la adquisición con independencia de la procedencia de los fondos utilizados para ello".

En ese sentido, alude al auto de 9 de julio de 2019 de esta Sección, por el que se admitió el recurso de casación RCA/1056/2019 (ES:TS:2019:7967A).

Segundo.

- 1. La sala de instancia, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de mayo de 2020, habiendo comparecido don Feliciano -parte recurrente- y la Administración General del Estado -recurrida- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

2. El abogado del Estado, por escrito de 6 de julio de 2020, formuló oposición al recurso preparado, alegando, en síntesis, la ausencia de acreditación del interés casacional alegado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

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

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

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) LJCA]; (ii) doctrina que resulta gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA] y (iii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]; (iii) siendo así que, además, aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo. *Marco jurídico y hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

1. Lo que se dirime en este recurso de casación es dilucidar si con el fin de aplicar la exención en el IRPF por reinversión en adquisición de vivienda habitual se debe tener en cuenta únicamente el importe efectivamente desembolsado a la fecha en que se materializa la reinversión (dos años desde la enajenación de la anterior vivienda habitual) o, en cambio, es admisible que abarque también a las cantidades de un préstamo (como consecuencia de la subrogación en el contratado previamente por el transmitente del inmueble) y que se amorticen con posterioridad.

2. El artículo 38.1 LIRPF prevé que:

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

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

El artículo 41.1 RIRPF dispone que:

"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, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

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

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

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

2. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones que cumplan los requisitos previstos en los números 2.º, 3.º y 5.º de dicho artículo, en las condiciones que se establecen en este artículo.

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

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

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

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

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

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

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

3. La sentencia de instancia, en lo que aquí interesa, señala [FD 4º] lo siguiente:

"La exención por reinversión en vivienda habitual exige, no sólo la existencia de una ganancia patrimonial de mayor o menor importe -que es en lo que se centra el recurrente aportando pruebas para demostrar la realidad de las obras y su cuantía y los errores de cálculo de la AEAT- sino -y es lo que parece olvidar el recurrente, pues no lo menciona en su escrito de demanda ni da explicación alguna sobre ello- que dicha ganancia se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones reglamentariamente establecidas.

Pues bien, los datos aportados al respecto en su liquidación son contradichos por la Administración, que sostiene que el precio de adquisición de la nueva vivienda el 27 de octubre de 2011 fue de 295.000 euros, estableciéndose i) un pago inicial de 10.000 euros, ii) la subrogación del comprador en el préstamo del vendedor con un saldo pendiente de amortizar de 211.836,61 euros, y iii) aplazamiento en el pago del resto del precio de adquisición con un periodo de carencia de 3 años".

De modo que la sala a quo considera que, en la fecha en que se cumplieron dos años para materializar la reinversión (1 de febrero de 2012), el recurrente únicamente aplicó al efecto la cantidad pagada en efectivo en el momento de la compra (10.000 euros), así como los pagos en concepto de préstamo hipotecario de los dos años siguientes a la fecha de la venta de la anterior vivienda habitual (2.126,47 euros en 2011; y 2.166,92 euros en 2012), sin que permita imputar el resto de importe del préstamo pendiente de amortizar.

Tercero. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si a efectos de aplicar la exención por reinversión en la adquisición de vivienda habitual en el IRPF, cuando el dinero empleado a tal fin proceda del préstamo concedido por un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble, se debe considerar que la cantidad reinvertida es únicamente la desembolsada de forma efectiva en el plazo de dos años exigible para materializar la reinversión o, por el contrario, puede extenderse a las cantidades del préstamo amortizadas con posterioridad.

2. Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en este litigio se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del pleito, con lo que estaría presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, entendiéndose necesario el pronunciamiento de este Tribunal Supremo, pues son numerosos los casos en que se lleva a cabo la reinversión de las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, lo que hace conveniente la interpretación de las normas y principios aplicables en esta materia.

3. Por otra parte, conviene tener presente que la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (RCA/1056/2019; ES:TS:2020:3049) ha fijado la siguiente doctrina:

"Para aplicar la exención por reinversión regulada en el artículo 36 del TRLIRPF de 2004, y en el 39.1 Reglamento del Impuesto -Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, para aplicar la exención por reinversión regulada en el artículo 36 del TRLIRPF de 2004, y en el 39.1 Reglamento del Impuesto -Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio-, no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble es suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble".

Cuarto. *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión enunciada en el punto 1 del anterior razonamiento jurídico.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 38.1 LIRPF y 41.1 RIRPF. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Quinto. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

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

Sexto. *Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

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

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación RCA/2554/2020, preparado por don Feliciano contra la sentencia dictada el 20 de enero de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 1037/2018.

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

Determinar si a efectos de aplicar la exención por reinversión en la adquisición de vivienda habitual en el IRPF, cuando el dinero empleado a tal fin proceda del préstamo concedido por un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble, se debe considerar que la cantidad reinvertida es únicamente la desembolsada de forma efectiva en el plazo de dos años exigible para materializar la reinversión o, por el contrario, puede extenderse a las cantidades del préstamo amortizadas con posterioridad.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 41.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

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

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

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

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

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

D. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D.Dimitry Berberoff Ayuda

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.