

LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL AL CÓNYUGE QUE NO RESIDE EN ELLA EN EL MOMENTO DE LA TRANSMISIÓN NI HA VIVIDO EN LA MISMA EN LOS DOS AÑOS ANTERIORES, EN LOS CASOS EN LOS QUE LA VIVIENDA SEA RESIDENCIA HABITUAL DEL OTRO CÓNYUGE Y DE LOS HIJOS COMUNES: STS DE 5 DE JUNIO DE 2023, REC. NÚM. 7851/2021

Leopoldo Gandarias Cebrián
Abogado y profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)

Resumen

El Tribunal Supremo, tomando como base la unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual en circunstancias asimiladas, entiende que en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de su transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores, se entenderá cumplido cuando tal situación concurra en el cónyuge que permaneció en ella.

Palabras clave

Exención por reinversión en caso de abandono de la vivienda habitual por crisis matrimonial.

Abstract

The Supreme Court, building upon the conceptual unity regarding the notion of the primary residence in similar situations, determines that in cases of separation, divorce, or annulment of marriage leading to the cessation of

effective occupancy as the primary residence for the spouse who must leave the home due to such reasons, the requirement of effective occupancy of the primary residence at the time of its transfer or at any point within the previous two years, will be considered fulfilled when this circumstance applies to the spouse who remained in the residence.

Keywords

Capital gains tax exemption due to reinvestment in cases of abandonment of the primary residence due to marital crisis.

Cómo referenciar: Gandarias Cebrián, L. (2023). La aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual al cónyuge que no reside en ella en el momento de la transmisión ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, en los casos en los que la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes: STS de 5 de junio de 2023, Rec. núm. 7851/2021. *Revista Técnica Tributaria* (142), 221-230.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La materia que se ventila en la Sentencia objeto de este comentario interpreta la noción de exención, en cuanto norma que incide sobre los efectos propios del hecho imponible, esto es, una técnica desgravatoria consistente en neutralizar las consecuencias que son inherentes a la obligación tributaria surgida de la realización de aquel, ya sea por motivos fundados en la capacidad económica o de cualquier otra naturaleza, anudadas a razones de justicia tributaria, si hoy se puede utilizar esta expresión sin incurrir en el proceloso terreno de la persecución de su sombra, alumbrada por autores como Clemente Checa González.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, conforme a lo expuesto en el Auto de 15 de junio de 2022, dictado por la Sección de Admisión, es la que sigue:

Determinar si la vivienda transmitida puede considerarse residencia habitual, a los efectos de disfrutar de la exención por reinversión contemplada en el artículo 38 LIRPF, cuando en aquella no reside el cónyuge en el momento de la transmisión ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, aunque en el momento de la transmisión la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes.

Para ello se identifican como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –LIRPF–, en relación con los artículos 41 y 41 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento de la LIRPF –RIRPF–, sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras normas conforme a lo dispuesto en el artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa –LJCA–.

La doctrina que establece el Tribunal Supremo como criterio jurisprudencial interpretativo al respecto de la controversia –id. est., a los efectos litigiosos– se concreta, como ya se ha mencionado, en que en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concurra en el cónyuge que permaneció en ella.

2. Supuesto de hecho

En apretada síntesis, los hechos son los siguientes: el interesado adquirió el 11 de abril de 2000, junto con su entonces cónyuge, una vivienda que constituyó su residencia habitual hasta que, en el año 2005, como consecuencia de la separación y posterior disolución por divorcio de aquel matrimonio, el uso de la

vivienda habitual fue adjudicado al otro cónyuge junto a los dos hijos comunes, por lo que aquel hubo de cesar en el uso de aquella vivienda.

El día 21 de octubre de 2017 se enajenó la vivienda que hasta entonces había sido la vivienda habitual de la ex cónyuge e hijos comunes, lo que motivó que el interesado presentara, el 26 de junio de 2018, una autoliquidación correspondiente al IRPF de 2017, haciendo constar una deducción por inversión en vivienda habitual y la exención de la ganancia patrimonial derivada de la venta de aquella vivienda habitual y su reinversión en una nueva vivienda adquirida el 26 de julio de 2018 cuya condición de habitual no se cuestiona.

La Administración tributaria, mediando procedimiento de comprobación limitada con el fin de determinar la correcta aplicación de la citada deducción y exención, dictó liquidación provisional en la que se consideró incorrecta la aplicación de ambas, eliminando la exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda en la que residió el interesado con su familia hasta su divorcio en el año 2005 y que después, hasta la venta en 2017, había sido el domicilio habitual de su ex cónyuge e hijos menores.

El TEAR de la Comunidad Valenciana confirmó la eliminación de la exención de la ganancia patrimonial derivada de la vivienda, al considerar que aquella había perdido la condición de vivienda habitual debido a que, por razón de la separación y posterior divorcio del contribuyente, que tuvo lugar doce años antes de la venta, cesó en el uso efectivo como su vivienda habitual, pese a que continuara siendo el domicilio habitual de la ex cónyuge e hijos comunes.

El interesado impugnó la Resolución del TEAR ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana con mejor fortuna, viendo parcialmente estimada sus pretensiones en Sentencia de 15 de septiembre de 2021 que reconoció el derecho a la exención de la ganancia patrimonial por haber reinvertido la producida en la venta efectuada en 2017 de la vivienda en la que residían su ex cónyuge e hijos en la adquisición en 2018 de la nueva vivienda habitual.

La abogacía del Estado interpuso el recurso de casación que da lugar a la Sentencia objeto de este comentario sobre la base de que la Sentencia recurrida realiza una interpretación extensiva de las condiciones para la deducción por inversión de vivienda habitual al caso de reinversión de la ganancia patrimonial por la enajenación de aquella vivienda que se siguió habitando en tal concepto por el otro cónyuge y los hijos comunes, pero que dejó de ser vivienda habitual para el recurrente, en este caso doce años antes de la enajenación.

La Sentencia, en el sentir de la Abogacía del Estado, aplica analógicamente una previsión de un beneficio fiscal distinto, como es el de la deducción por vivienda, pues en efecto, en el caso de cónyuges separados o divorciados que abandonan, por tal causa, la vivienda habitual, sí podían mantener la aplicación de la deducción por inversión en aquella.

Así, la Abogacía del Estado invoca los criterios de interpretación de las normas jurídicas, y considera que la que propone como solución a la cuestión de interés casacional se ajusta al tenor literal de los preceptos transcritos, atendido el sentido normal de sus palabras, de conformidad con lo establecido en los

artículos 12 de la LGT y 3.1 del CC, así como el art. 14 de la LGT –en relación con el art. 4.2 del CC–, en cuanto impiden hacer una interpretación extensiva o análoga del artículo 41 bis.3 del RIRPF, como la que atribuye a la sentencia recurrida, para incluir en el mismo una excepción al momento último de ocupación de la vivienda habitual dentro de los dos años anteriores a la enajenación, en los casos de separación o divorcio, u otros similares, en que el transmitente lleva más de dos años sin vivir en ella, aunque sea por razón de la obligación de abandonar el domicilio habitual por tales causas.

Sostiene, en fin, que no cabe equiparar los requisitos para la deducción por inversión en vivienda habitual a la exención de la ganancia patrimonial obtenida por la venta de dicha vivienda y su reinversión en una nueva vivienda habitual, puesto que se trata de dos beneficios fiscales, relacionados ambos con la vivienda, pero diferentes, de modo que no han de tener derecho a la exención de la ganancia patrimonial los cónyuges separados o divorciados que no viven en la vivienda desde hace más de dos años antes de ser enajenada.

La Abogacía del Estado, señala que la Sentencia recurrida mezcla los requisitos para tener derecho a la exención de la ganancia patrimonial, con la regulación de un supuesto propio de la deducción por vivienda habitual, asimilándolos, cuando lo cierto es que son dos beneficios fiscales diferentes, concluyendo con que *«[...] lo que el derogado art. 55 RLIRPF permitía, era simultanear la deducción por la anterior vivienda (la común de los cónyuges antes de la separación) y la que correspondiera a la nueva vivienda adquirida por uno de ellos, lo que en absoluto permite deducir que si los cónyuges divorciados venden la vivienda de titularidad común, el que lleva sin vivir en ella más de dos años, pueda considerar exenta la ganancia patrimonial que obtiene de esta venta al comprar una nueva vivienda. Esta conclusión no resultaba del precepto, ni siquiera cuando estaba vigente. Menos todavía en relación con ejercicios posteriores a su derogación, en los que el único artículo a tener en cuenta es el art. 41 bis RIRPF transcrito, cuyo tenor literal no deja lugar a dudas [...].»*

3. Fundamentos de derecho

La Sentencia objeto de esta glosa se fundamenta en razones –parcialmente– diferentes a la que es objeto de recurso, pero en virtud del efecto útil de la casación, que impide que prospere el recurso cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba conllevar el éxito de la pretensión por ajustarse a Derecho la decisión adoptada por la sentencia recurrida.

Por consiguiente, no ha lugar al recurso de casación partiendo del examen de las condiciones exigidas para la aplicación de la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales obtenidas por la enajenación de la vivienda habitual que tuvo tal condición, que, en el sentir del Tribunal Supremo, debe ceñirse a los requisitos específicos establecidos al efecto por el artículo 38.1 de la LIRPF, que remite directamente al artículo 41 del RIRPF, al señalar que *«[...] [p]odrán 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. [...]». Y el artículo 41 del RIRPF remite a su vez a lo dispuesto «[...] en el art. 41 bis de este Reglamento [...]» en cuanto a las condiciones para la calificación como «habitual» de la vivienda enajenada. Por tanto, el concepto de vivienda habitual es, desde el punto de vista tributario, un concepto definido por la normativa tributaria, conforme al artículo 12.2 de la LGT. La identidad funcional del concepto de vivienda habitual, respecto a esta exención, así como la explícita interrelación entre los tres apartados que componen el artículo 41 bis del RIRPF, permite concluir que existe unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual y las situaciones asimiladas, según resulta de sus apartados 1 y 2, sin que sea posible aislar el completo alcance de estos preceptos al interpretar el significado de lo dispuesto en su apartado 3, que es lo que en definitiva sostiene la Abogacía del Estado al afirmar, según resume en la página 10 del escrito de interposición que «[...] si bien los apartados 1 y 2 del art. 41 bis del RLIRPF contemplan y dan relevancia, a efectos de los plazos que establecen, a determinadas circunstancias que exigen el cambio de domicilio, el apartado 3 del precepto no hace tal cosa [...]».

Al decir de la Sección Segunda de la Sala Tercera de la cabeza de la magistratura española, no cabe una lectura aislada del apartado 3 del artículo 41 bis del RIRPF, puesto que la propia norma se remite a todo el artículo [«con arreglo a lo dispuesto en este artículo»] y a los «exclusivos efectos» de cuando se «entenderá» que se está transmitiendo una edificación que constituye su vivienda habitual, lo que evidencia que el reglamento asume que se trata de un concepto legalmente definido por la propia norma tributaria (artículo 12.2 de la LGT). Los apartados 1 y 2 del artículo 41 bis deben integrarse en su totalidad en ese requisito del apartado 3 del mismo precepto, acerca de la actualidad de la condición de vivienda habitual, porque todos ellos forman parte de un concepto específico de la norma tributaria, el de vivienda habitual a efectos de la exención por reinversión. Y esa integración no se limita tan solo a las situaciones de efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto, como son las situaciones de separación, divorcio y nulidad. De ahí la mención a las situaciones en que, sin ser la vivienda habitual efectiva «tuviera tal consideración» a que se refiere expresamente el artículo 41 bis. 3.

Así, los criterios interpretativos gramatical y sistemático se refuerzan con el sentido teleológico de la exención –artículo 12.1 de la LGT en relación con el art. 3.1 del Código civil–. Según la Sala, no existe ningún elemento interpretativo en el artículo 41 y 41 bis del RIRPF, y tampoco en el artículo 38.1 de la LIRPF, que justifique una ruptura de la asimilación del tratamiento tributario del ex cónyuge que permanece en la vivienda habitual, en su caso junto a los hijos comunes, con el otorgado al cónyuge que debe cesar en el uso de la vivienda habitual por la situación de separación, nulidad o divorcio; asimilación que se formula explícitamente para el requisito de inicio y mantenimiento en la ocupación de la vivienda habitual en los apartados 1 y 2 del art. artículo 41 bis, y por remisión al conjunto, y por tanto a aquellos apartados, en cuanto al requisito de ocupación actual al tiempo de la enajenación.

Finalmente concluye argumentando que la interpretación establecida es la más coherente con la plena efectividad del principio de igualdad ante la ley –artículo 14 de la CE– y en el sostenimiento de las cargas públicas –artículo 31.1 de la CE–, igualdad que, por su carácter de derecho fundamental y principio básico de la ordenación del sistema tributario –artículo 3.1 de la LGT–, informa la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico.

En suma, como ha quedado expuesto, la Sala fija doctrina jurídica interpretando que en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores, que exige el apartado 3 del artículo 41 bis del RIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció ocupándola.

4. Análisis

El Tribunal Supremo fija una interpretación justa y apropiada, atendiendo a las circunstancias que componen el conflicto, superando una argumentación por parte de la Abogacía del Estado aparentemente confusa, en el sentido de que parece entremezclar una interpretación *extensiva* de las normas objeto de aplicación, con la proscripción de la integración analógica que, *ex artículo 14* de la LGT, que como es sabido, se diferencia de aquella precisamente en el punto de partida o en la razón de ser de una y otra operación: mientras que la interpretación parte de la existencia de una norma cuyo sentido es necesario develar, la integración se hace necesaria, precisamente por la carencia de norma directamente aplicable. Con otras palabras, la interpretación parte de un supuesto regulado expresamente y la integración de una circunstancia que no ha sido prevista. Así, decía Carnelutti que la interpretación sirve para conocer lo que el legislador ha dicho, o pensado, y la integración para conocer lo que habría dicho, o pensado.

En este sentido, el Tribunal Supremo realiza un ejercicio equilibrado de interpretación, que engarza sin puja ni forcejeo con los cánones clásicos acuñados por Savigny, partiendo de que un supuesto de exención no supone una mera negación del tributo, sino una manifestación distinta de su contenido, que sacrifica el cumplimiento de la obligación tributaria principal por razones de justicia.

No se trata de una medida de gracia o un privilegio del que goza el contribuyente, sino de una manifestación ordinaria de la potestad tributaria, aun cuando se trate de disposiciones con *ratio preferente* –en palabras de Moschetti– o de manifestaciones del denominado «derecho promocional» –Bobbio–, en cuya virtud el Estado renuncia a un interés fiscal en favor de otras razones cuya consecución compensa el perjuicio recaudatorio; es decir, una norma que, como ocurre en estos casos, emplea la técnica del alentamiento, consistente en promover comportamientos queridos por el legislador –la reinversión de una ganancia obtenida por la transmisión de una vivienda habitual en otra de igual condición–. Ello excluye eventuales interpretaciones restrictivas de normas que se

limitan a formar parte de la configuración del hecho imponible y, en consecuencia, de la cuantificación de la obligación tributaria que normalmente sigue a su realización. En este sentido, hay que decirlo, afina el Tribunal Supremo, superando rigorismos y ajustando la interpretación a criterios de justicia, ante unas circunstancias que, como es evidente, exigían una ponderación pródiga para el logro de ese fin que, al menos a juicio de quien suscribe esta modesta reseña, ha sido alcanzada.

Sentado lo anterior, y partiendo de la base de que, como no podría ser de otro modo, la Administración tributaria ya se ha hecho eco de su aplicación –vid. consulta del INFORMA AEAT núm. 135713–, queda alguna cuestión en el aire, relativa al alcance del pronunciamiento.

La primera de carácter material, consistente en determinar si el mismo criterio será aplicable a situaciones similares, como la exención por transmisión de la vivienda habitual prevista para personas mayores de 65 años o a favor de personas en situación de dependencia severa o gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia –ex artículo 33.4 b) de la LIRPF– cuando concorra la misma circunstancia que se ventila en el pronunciamiento comentado; esto es, cuando aquellos en los que se den las circunstancias descritas hayan abandonado su vivienda habitual por razón de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva de aquella por tales causas. ¿Se entenderá igualmente cumplido el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en ella? A nuestro juicio, no sería racionalmente aceptable que, en el caso de la reinversión, en cuanto medida promocional, fuera posible acogerse a la exención, y en los casos en los que claramente se advierte una situación de desvalimiento, constitucionalmente protegible –artículos 49 y 50 de la CE–, no se siguiera una interpretación idéntica.

De otra parte, cabe preguntarse si quienes no se acogieron a la exención por reinversión antes de la publicación de la Sentencia, hallándose en igual situación a la ventilada, podrán acudir al mecanismo de la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente –aún no se ha desarrollado la *novedosa* autoliquidación rectificativa–. Repárese en que se trata de la primera vez que el Tribunal Supremo fija su interpretación sobre esta normativa, lo que conduce a pensar que así debió ser entendida siempre –no puede decirse lo mismo, pensamos, en los casos en los que se altera un criterio preexistente–. Partiendo de esta base, constan ya algunas Resoluciones de Tribunales Económico-Administrativos que apelan al concepto de opción tributaria, para hacer inviable la rectificación al amparo del artículo 119.3 de la LGT.

Sin entrar en el proceloso debate sobre las opciones y los derechos, que excede del contenido de esta modesta colaboración, es sabido que el terreno de la opción no es infranqueable, y que su irrevocabilidad no es absoluta, pudiendo ir más allá del periodo voluntario de declaración cuando concurren circunstancias que alteren la *ratio* de la decisión adoptada por el contribuyente en cada caso, al amparo de la cláusula *rebus sic stantibus*, acuñada desde el Derecho

canónico por Bartolo de Sassoferrato. Son muchas las resoluciones que permiten albergar la esperanza de que una decisión tomada por el contribuyente, como la de no aplicar la exención por reinversión bajo una interpretación –patrocinada por la Administración tributaria– incorrecta de una norma –la adecuada en este caso la ha fijado el Tribunal Supremo, con los efectos expresados–, pero si hay que escoger alguna para no superar el espacio convenido, podría servir la Resolución del TEAC de 28 de abril de 2023 –RG 3890/2022– en la que se adopta el siguiente criterio, apoyado en una consistente jurisprudencia: Como regla general, la opción por la tributación conjunta o individual en el IRPF es irrevocable una vez finalizado el período reglamentario de presentación de la autoliquidación, pero condición debe interpretarse y entenderse «rebus sic stantibus» es decir, estando así las cosas o mientras estas no cambien.

De forma que en caso de que se produzca una modificación sustancial en las circunstancias que llevaron al ejercicio de una u otra opción, deberá otorgarse al contribuyente la posibilidad de mudar la opción inicialmente emitida a través de los procedimientos previstos a tal efecto por el ordenamiento jurídico –esto es, vía rectificación de autoliquidación, declaración complementaria o en el marco de un procedimiento de comprobación–, siempre y cuando la citada modificación no sea imputable al obligado tributario.

En el caso sustanciado en este concreto pronunciamiento del TEAC, se altera la situación por el reconocimiento, por parte del órgano competente, pero con posterioridad a la presentación de la autoliquidación, de un grado de discapacidad superior al declarado, con efectos retroactivos que afectan al ejercicio en cuestión. El argumento permite respaldar su proyección sobre los casos en los que el contribuyente no se acogió a la exención por reinversión, atendiendo a la interpretación administrativa prevalente en el momento de presentar la autoliquidación, pudiendo haberlo hecho. Ciertamente, la Sentencia objeto de estas líneas, que ya se agotan, ha alterado las circunstancias, convirtiendo la denominada opción, en este caso, por omisión; esto es, no ejercida, en un perjuicio para los intereses de los afectados, siendo admisible, siguiendo una hermenéutica racional, que pueda modificarse fuera del plazo establecido en la normativa, al advertirse que no optar en su momento por la exención por reinversión respondió a un error en la formación de la voluntad no imputable a un contribuyente que desconocía –por razones obvias– la interpretación adecuada de la norma susceptible de ser aplicada, predicable continua y retrospectivamente por ser la primera vez que se fija.