

## Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 02456/2015 de 18/09/2018

### IRPF. Exención por reinversión de vivienda habitual.

#### Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Se plantea la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en un supuesto en el que el contribuyente había residido en la vivienda durante un periodo superior a tres años antes de la transmisión, aunque no había transcurrido dicho plazo desde que la adquirió por herencia, ya que la adquiere 14 meses antes de la transmisión. Entiende el TEAC, que el plazo de tres años de residencia continuada que se exige para que la vivienda adquiera el carácter de habitual debe comenzar a computarse desde que se adquirió el dominio de la misma, sin que a estos efectos deba tenerse en cuenta el periodo en el cual se ha estado residiendo en la vivienda con carácter previo a su adquisición.

### Fundamentos de derecho

---

#### TERCERO.-

(...)

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.*

(...)

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.

(...)

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 domino» (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.

(...)