

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063607

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de septiembre de 2016

Vocalía 12.^a

R.G. 6371/2015

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Ganancias exentas. Exención por reinversión. Vivienda habitual. Plazo de reinversión. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión de fondo controvertida en el caso que nos ocupa consiste en determinar si a los efectos de la exención por reinversión en vivienda habitual, en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión, los importes obtenidos en la transmisión pueden destinarse sólo a la adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda habitual o si resulta conforme a Derecho que también se destinen a la construcción de dicha vivienda, en los términos que la «construcción» está regulada en la normativa del Impuesto -que, entre otros extremos, contempla un plazo de cuatro años para la finalización de las obras desde el inicio de la inversión-. Pues bien, a efectos de la exención en el Impuesto de las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, la adquisición de la nueva vivienda habitual debe entenderse como adquisición jurídica, entendiendo por tal la que se produzca en la fecha en que, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, concurren el título o contrato y la entrega o tradición de la nueva vivienda, siendo asimilable a la adquisición únicamente la rehabilitación de la vivienda, y no otras situaciones como serían la construcción o la ampliación, que sí están previstas para la deducción en cuota pero no para la exención por reinversión. Se aclara que ninguna norma impide que el contribuyente pueda gozar asimismo del beneficio fiscal de la exención por reinversión si destina las cantidades obtenidas en la enajenación a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual en construcción, incluida la posibilidad de autopromoción, siempre que llegue a adquirir la propiedad de la vivienda dentro de los dos años siguientes a la enajenación de la anterior -o de los dos años anteriores-, no siendo aplicables las normas que la normativa del Impuesto prevé específicamente para la construcción -entre ellas, el plazo de cuatro años para su finalización desde el inicio de la inversión-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 36.
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 38.
RD 1775/2004 (Rgto. IRPF), arts. 39 y 54.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 41.
Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución de 20 de noviembre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 28/23781/2011, deducidas frente a liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. La obligada tributaria presentó declaración por el IRPF del ejercicio 2006 declarando una ganancia patrimonial exenta por reinversión en vivienda habitual por un importe de 59.841,38 euros.
2. Tras un procedimiento de verificación de datos relativo a esta obligación tributaria, la interesada recibió una liquidación provisional en la se declara no exenta la ganancia patrimonial declarada porque el inmueble generador de la misma había sido transmitido el 27 de octubre de 2006 y, a juicio de la oficina gestora, no

constaba que la obligada hubiera reinvertido el importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual en la adquisición de una nueva vivienda dentro del plazo de los dos años desde la transmisión.

3. La obligada tributaria presentó recurso de reposición alegando, en síntesis, que se tiene derecho a la exención por reinversión en vivienda habitual dado que, según la interesada, podrá aplicarse la exención por reinversión, si se reinvierte en una vivienda en construcción, siempre que el inicio de la inversión tenga lugar en el periodo de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión y las obras finalicen en el plazo indicado. La recurrente manifiesta que, dado que la vivienda habitual se transmite el 27 de octubre de 2006 tiene como plazo para reinvertir desde el 27 de octubre de 2004 hasta el 27 de octubre de 2008 y dado que las obras finalizan el 6 de junio de 2008 y la vivienda se ocupa en el mes de julio de 2008, mes en que se produjo la entrega de las llaves y la habitabilidad de la vivienda, cumple los requisitos para poder aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual.

Consta que la fecha de la escritura de la nueva vivienda habitual es de de 20 de enero de 2009.

El recurso de reposición es desestimado al entender la oficina gestora que, a efectos de esta exención, debe tomarse como fecha de adquisición aquella en la que, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, concurren el título o contrato y la entrega o tradición de la nueva vivienda que, en este caso, es la fecha de la escritura de la vivienda, es decir, el 20 de enero de 2009, por lo que no se cumple el requisito de reinvertir en los dos años posteriores a la transmisión. Entiende que, dado que la escritura de adquisición de la nueva vivienda habitual es de fecha 20 de enero de 2009 y la recurrente tenía de plazo para reinvertir hasta el 27 de octubre de 2008, no se cumplen los requisitos para acogerse a la exención por reinversión ya que se sobrepasa el plazo de dos años contemplado en la normativa, y la ganancia obtenida en la transmisión debe sujetarse a tributación. Respecto a lo manifestado por la recurrente de que la vivienda se ocupa en julio de 2008 aunque la escritura se firme en enero de 2009, no se tiene en cuenta ya que no se aportan pruebas de la ocupación de la vivienda en las fechas que la obligada tributaria alega. Este último extremo es después confirmado por el TEAR.

4. Contra el anterior acuerdo, la interesada interpone reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEAR) en la que manifiesta que tanto el inicio de la inversión en la nueva vivienda como la finalización de las obras se encuentran dentro del plazo que establece la legislación para la aplicación de la exención.

5. El TEAR dicta resolución por la que estima en parte la reclamación al entender que habiendo establecido la normativa tributaria un concepto de adquisición de vivienda en el ámbito de la deducción por adquisición de vivienda, entiende el Tribunal que el mismo concepto es aplicable en el ámbito de la exención.

En primer término el TEAR señala en su resolución, cuestión que no es sometida a debate en el presente recurso extraordinario, que de conformidad con el artículo 39.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de junio: “La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años. (...) Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a aquella”. Por lo tanto, el artículo es claro en cuanto a que el periodo para reinvertir es de dos años; lo que permite la legislación es que esta reinversión se haga en los dos años posteriores a la transmisión de la vivienda o en los dos años anteriores a la citada transmisión. Pero nunca este plazo será acumulativo como la recurrente pretende.

En este caso concreto, que dará lugar al criterio luego controvertido, se tomarán como reinversión o las cantidades abonadas entre el 27 de octubre de 2004 y el 27 de octubre de 2006 o las cantidades abonadas entre el 27 de octubre de 2006 y el 27 de octubre de 2008 para así cumplir con el plazo de dos años para reinvertir que da la legislación del impuesto.

El TEAR considera que se han de asimilar a la adquisición de vivienda los supuestos de ampliación y de construcción en los que el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquella siempre y cuando finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión. En el caso concreto que se resuelve en esta reclamación, el TEAR concluye que habrá que tener en cuenta las cantidades aportadas a la construcción para calcular el importe exento por reinversión en vivienda habitual y anula la liquidación y ordena practicar otra en la que se considere que está exenta la parte de ganancia patrimonial correspondiente al importe de las cantidades entregadas al promotor entre el 27 de octubre de 2004 y 27 de octubre de 2006- en el 50% porque la interesada adquiere la vivienda con su cónyuge-durante los dos años anteriores a la transmisión de la vivienda.

Segundo:

Frente a esta resolución el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla

gravemente errónea a la vez que gravemente dañosa para el interés general, por cuanto da pie a la posibilidad de aplicar una exención en IRPF a supuestos para los que no está expresamente prevista.

En síntesis, el Director recurrente formula las alegaciones que a continuación se exponen.

Para el ejercicio al que se refiere el presente expediente, año 2006, y en lo relativo a la exención por reinversión en vivienda habitual, es de aplicación el artículo 36 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo y su correspondiente desarrollo reglamentario en el artículo 39 del Reglamento del Impuesto (en adelante RIRPF) aprobado por Real Decreto 1775/2004 de 30 de julio.

Por otro lado, la deducción por inversión en vivienda habitual se regulaba en el artículo 69.1 del Texto Refundido y su desarrollo reglamentario en el artículo 54.1 del Reglamento del Impuesto.

La discrepancia de criterios entre la oficina gestora y el TEAR se centra en los siguientes puntos: mientras que la oficina gestora considera que a efectos de la exención por reinversión el concepto de adquisición debe ser el que deriva estrictamente de la normativa civil, en cambio, para el Tribunal el concepto de adquisición debe ser el mismo que el que preveía la normativa para la deducción por inversión en vivienda habitual, de manera que ese concepto sería también comprensivo de la construcción y de la ampliación de vivienda.

El TEAR en su resolución pone de manifiesto que su conclusión se fundamenta en que, en todo caso, nos encontramos en el mismo ámbito de regulación, es decir, dentro de la órbita del IRPF; y por otro lado, por el espíritu y finalidad de ambas figuras que comparten la naturaleza de presentarse como previsión tributaria favorable dirigida a facilitar el acceso a la vivienda en desarrollo de un mandato constitucional, además de potenciarse el desarrollo y aplicación inversora del ahorro familiar en el conjunto del tejido económico nacional.

El Departamento no comparte la conclusión alcanzada por el TEAR por cuanto:

-Tal y como se deduce de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2010 (Recurso de casación 5502/2005), la regulación de la exención por reinversión en vivienda habitual y la de la deducción por inversión tienen distinto objeto.

Esta diferenciación se hace más patente en el régimen jurídico vigente en el que se mantiene la figura de la exención mientras que ha desaparecido, salvo para situaciones transitorias, la figura de la deducción.

Partiendo, por tanto, de una naturaleza diferenciada de ambas figuras, pierde sentido la vía de la interpretación finalista y cobra protagonismo la interpretación gramatical en cuya virtud se concluye que el artículo 39.1 del RIRPF solo asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación y ninguna otra actuación que se realice sobre la misma, como pueden ser la construcción o la ampliación.

A ello hay que añadir que tratándose de un beneficio fiscal, la interpretación que se realice de la normativa reguladora ha de ser especialmente restrictiva.

-En esta misma línea se ha posicionado el TEAC en su resolución de 3 de julio de 2014 RG 5545/2013, en su Fundamento de Derecho Cuanto cuando señala: *“A mayor abundamiento, debe apreciarse que cuando el legislador, tras asimilar en principio con carácter general a la adquisición tanto la rehabilitación como la construcción y la ampliación, ha querido diferenciar y restringir los efectos de tal asimilación lo hace de forma expresa; así, en el artículo 41 del RIRPF, en el supuesto de la exención por reinversión en vivienda habitual tal equiparación no se produce, de manera que sólo podrían considerarse exentas las cantidades destinadas exclusivamente a la adquisición o a la rehabilitación.”*

Aunque el supuesto al que da lugar el presente recurso le era aplicable una normativa que ya no se encuentra en vigor hoy en día, la figura de la exención sigue existiendo en la actualidad y la figura de la deducción sigue teniendo cierta vigencia para situaciones transitorias, razón por la cual este Departamento considera justificado el planteamiento de este recurso con el fin de atajar interpretaciones extensivas de la figura de la exención.

La resolución que se recurre constituye un criterio reiterado del TEAR, en resoluciones como la 28/23800/2011, 28/16490/2011 y 28/27255/2011.

Por todo ello, puesto que este criterio trasciende del expediente concreto, el Director recurrente no comparte tal interpretación y solicita al TEAC la unificación de criterio a fin de declarar que, a efectos de la exención en el IRPF de ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, la adquisición de la nueva vivienda habitual debe entenderse como adquisición jurídica, entendiéndose por tal la que se produzca en la fecha en que, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, concurren el título o contrato y la entrega o tradición de la nueva vivienda, siendo asimilable a la adquisición únicamente la rehabilitación de la vivienda, y no otras situaciones no previstas expresamente por las normas que regulan la exención, como serían la construcción o la ampliación.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la

unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, ha presentado, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Defecto procesal o defecto de forma, al desconocer la fecha en que el órgano competente recibió la notificación de la resolución dictada por el TEAR, incumpliendo con su obligación de acompañar al escrito de interposición del recurso la notificación de la resolución dictada por el TEAR de Madrid el 20 de noviembre de 2014.

- La parte recurrida comparte el criterio del TEAR, pues si la normativa tributaria ha establecido un concepto de adquisición de vivienda en el ámbito de la deducción por adquisición de vivienda, este concepto ha de aplicarse al ámbito de la exención, al tratarse de dos figuras que se regulan el mismo impuesto y que tienen ambas como finalidad fomentar el derecho a la vivienda establecido en la Constitución.

- Alega que otra de las finalidades de la ley ha de ser evitar la especulación de los ciudadanos con sus casas, situación en la que no se encuentra la recurrente que, en ningún momento ha querido especular con su vivienda, sino que, al desconocer la magnitud de la crisis económica del mercado inmobiliaria, cometiendo el error de creer que su anterior vivienda habitual no se vendería pronto y que la empresa constructora cumpliría con los plazos de finalización.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Como cuestión previa, antes de analizar el fondo del asunto, debemos determinar si el presente recurso extraordinario ha sido deducido o no en plazo, tal como plantea el recurrente en su día en primera instancia.

Pues bien, consta en el expediente, el cual ha sido puesto de manifiesto al recurrente en única instancia, que la resolución del TEAR fue remitida al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT con fecha 13 de marzo de 2015 y que el recurso extraordinario fue interpuesto mediante escrito que tuvo entrada en el Registro de este Tribunal Central en fecha 8 de junio del mismo año.

El recurso es pues temporáneo de conformidad con el plazo de tres meses que para su interposición fija el artículo 242 de la LGT en su apartado 2 *“El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución”*.

Tercero:

La cuestión de fondo controvertida en el presente recurso consiste en determinar si a los efectos de la exención por reinversión en vivienda habitual, en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión, los importes obtenidos en la transmisión pueden destinarse sólo a la adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda habitual o si resulta conforme a Derecho que también se destinen a la construcción de dicha vivienda, en los términos que la “construcción” está regulada en la normativa del Impuesto (que, entre otros extremos, contempla un plazo de cuatro años para la finalización de las obras desde el inicio de la inversión).

Cuarto:

Debemos comenzar señalando, y con ello ya anticipamos cuál va a ser el sentido del fallo del presente recurso extraordinario, que este Tribunal Central ya se ha pronunciado sobre esta cuestión en su resolución de fecha 3 de julio de 2014 RG 5545/2013, también resolviendo un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, la cual en el final de su Fundamento de Derecho Cuarto señala: *“A mayor abundamiento, debe apreciarse que cuando el legislador, tras asimilar en principio con carácter general a la adquisición tanto la rehabilitación como la construcción y la ampliación, ha querido diferenciar y restringir los efectos de tal asimilación lo hace de forma expresa; así, en el artículo 41 del RIRPF, en el supuesto de la exención por reinversión en vivienda habitual tal equiparación no se produce, de manera que sólo podrían considerarse exentas las cantidades destinadas exclusivamente a la adquisición o a la rehabilitación.”*

La normativa aplicable para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio 2006 en lo relativo a la exención por reinversión en vivienda habitual es 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, que establecía:

“Artículo 36 Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual

*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”.

Este artículo encontraba su desarrollo en el artículo 39 del Reglamento del Impuesto (en adelante RIRPF) aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio:

Artículo 39 Exención por reinversión en vivienda habitual

1. *Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la **adquisición** de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.*

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, en los términos previstos en el artículo 54.5 de este Reglamento.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 53 de este Reglamento.

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

Se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta 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 aquélla.

3. *En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, (...).*

4. *El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará (...).*

El invocado artículo 54 del RIRPF disponía en su apartado 1 (al que se remite en última instancia el razonamiento del TEAR que da lugar al criterio aquí controvertido) y en su apartado 5 (al único al que de forma expresa se remite el artículo 39 del Reglamento y precisamente a los efectos de la regulación de la exención por reinversión) lo siguiente:

“Artículo 54 Adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual

1. *Se asimilan a la adquisición de vivienda la **construcción** o **ampliación** de la misma, en los siguientes términos:*

Ampliación de vivienda, cuando se produzca el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.

***Construcción**, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.*

(...)

5. A los efectos previstos en el artículo 69.1.1.º a) de la Ley del Impuesto se considerará **rehabilitación de vivienda** las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 1/2002, de 11 de enero.

b) Que tengan por objeto 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 anteriores a la rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de su rehabilitación”.

En términos similares a los preceptos antes invocados, nos encontramos en la actualidad en la normativa hoy vigente con el artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 41 de su Reglamento aprobado mediante Real Decreto 439/2007 de 30 de marzo que prevé que

“Artículo 41. Exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación.

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. [Documentación]

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.

(...)”

Así pues, partiendo de que ni el antiguo artículo 36.1º de la Ley del Impuesto ni el 38 de la normativa hoy vigente contemplan expresamente la reinversión para construcción de una nueva vivienda habitual y, bien al contrario, exclusivamente sí se refieren a la reinversión "en la adquisición" de una nueva vivienda habitual y que además este precepto legal se remite a las "condiciones que reglamentariamente se determinen", no se puede más que admitir que sí existe un precepto normativo, el reglamentario artículo 39.1 en su párrafo segundo (y el 41 del Reglamento que hoy sería el aplicable) que establece un distinto régimen para estos dos supuestos, asimilando a la adquisición, a efectos de la exención por reinversión, sólo la rehabilitación, pero no a la construcción ni a la ampliación de la vivienda habitual.

Cuestión distinta es la deducción en cuota, que con un régimen transitorio aún hoy subsiste, en la que sí se asimilan a la adquisición tanto la rehabilitación como la construcción y ampliación.

Esta interpretación encuentra pleno apoyo en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2010 (Rec. nº 5502/2005). En ella nuestro Alto Tribunal, tras advertir que en el IRPF la exención por reinversión de la plusvalía obtenida con la transmisión de la vivienda habitual y la deducción en cuota por inversión en vivienda habitual tienen “*regímenes legales ... claramente diferenciados*” siendo “*distinto su fundamento y su naturaleza dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, concluye que “*En el caso de la exención de la plusvalía obtenida con la transmisión de la vivienda habitual, que es lo que nos ocupa en este recurso, estamos ante la exención de una plusvalía que se obtiene en un determinado ejercicio, exención condicionada a la*

reinversión de las plusvalías obtenidas en una nueva vivienda habitual; en tal medida, es lógico que se establezca un tope temporal claro y preciso entre el momento en que se obtiene la plusvalía que debería haber sido gravada y el momento en que debe producirse la reinversión de las cantidades obtenidas, para poder confirmar la exención de esa plusvalía que se obtuvo anteriormente”.

A ello hay que añadir que tratándose de un beneficio fiscal, la interpretación que se realice de la normativa reguladora ha de hacerse de conformidad con el mandado contenido en el artículo 14 de la LGT según el cual *“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”.*

Sentado lo anterior, debemos añadir además que ninguna norma impide que el contribuyente pueda gozar asimismo del beneficio fiscal de la exención por reinversión si destina las cantidades obtenidas en la enajenación a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual en construcción, incluida la posibilidad de autopromoción, siempre que llegue a adquirir la propiedad de la vivienda dentro de los dos años siguientes a la enajenación de la anterior, no siendo aplicables las normas que la normativa del Impuesto prevé específicamente para la construcción (entre ellas, el plazo de cuatro años para su finalización desde el inicio de la inversión) por las razones anteriormente expuestas.

Nótese que si en este caso específico de la exención por reinversión, no se produjera, pues, la finalización de las obras en el plazo de los dos años posteriores (o en los dos años anteriores), a contar desde la enajenación de la vivienda anterior, no habría derecho a la exención parcial por las cantidades invertidas en la construcción, pues como se ha razonado, la construcción no se asimila a la adquisición a efectos de la exención por reinversión.

En igual sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León-Burgos en Sentencia de 8 de marzo de 2013 (Rec nº 504/2011), según la cual *“el artículo 54 del Real Decreto 1775/2004 de 30 de julio asimila la construcción de la vivienda en un plazo de cuatro años a la adquisición, pero sólo a los efectos de la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual, y no a los efectos de la aplicación de la exención por reinversión, que es lo que ahora nos interesa, lo que unido a que fuera de ese precepto y concordantes no hay ninguna especificación en relación a la construcción de vivienda, **hay que concluir que la adquisición (sea de una vivienda ya existente o en construcción) debe tener lugar en el plazo de dos años. No hay controversia alguna tampoco en que la adquisición a la que se refiere el precepto es una adquisición jurídica, esto es, es necesario que se produzca la entrega material del bien en cualquiera de las formas admitidas en derecho,** siendo, pues de aplicación al caso que nos ocupa los artículos 609 y 1462 del Código Civil , por así permitirlo el artículo 7.2 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria , (...) Por lo tanto si no concurren el título y el modo no puede considerarse que haya habido adquisición, lo que supone (...) que en el plazo de dos años desde la venta de la anterior vivienda se tiene que haber adquirido la nueva (título y modo)”.*

Asimismo, idéntica tesis sostiene el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en Sentencia de 17 de octubre de 2012 (Rec nº 997/2010), donde se afirma que *“**tratándose de un supuesto de construcción, para poder acogerse a la exención por reinversión, la adquisición jurídica de su nueva vivienda habitual tendrá que producirse dentro de los dos años posteriores a dicha transmisión, sin que exista regulación alguna acerca de una posible ampliación de dicho plazo. De no adquirir en plazo, el contribuyente pierde el derecho a exonerar de gravamen la totalidad de la ganancia patrimonial generada”.***

Podemos también invocar sentencia 96/2008 del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 11 de abril de 2008 (rec. nº 338/2006).

En el mismo sentido finalmente citemos al Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Rioja, resolución 26/1235/2011 de fecha 28 de noviembre de 2013.

Igualmente puede citarse la resolución 38/2492/2011 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (Sala Desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife) de fecha 30 de abril de 2015, en la que sienta el criterio de que la vivienda en construcción debe estar terminada en el plazo de reinversión correspondiendo la acreditación de la fecha de finalización de las obras al contribuyente.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,**

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE, fijando como criterio que a efectos de la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, la adquisición de la nueva vivienda habitual debe entenderse como adquisición jurídica,

entendiendo por tal la que se produzca en la fecha en que, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, concurren el título o contrato y la entrega o tradición de la nueva vivienda, siendo asimilable a la adquisición únicamente la rehabilitación de la vivienda, y no otras situaciones como serían la construcción o la ampliación, que sí están previstas para la deducción en cuota pero no para la exención por reinversión. Se aclara que ninguna norma impide que el contribuyente pueda gozar asimismo del beneficio fiscal de la exención por reinversión si destina las cantidades obtenidas en la enajenación a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual en construcción, incluida la posibilidad de autopromoción, siempre que llegue a adquirir la propiedad de la vivienda dentro de los dos años siguientes a la enajenación de la anterior (o de los dos años anteriores), no siendo aplicables las normas que la normativa del Impuesto prevé específicamente para la construcción (entre ellas, el plazo de cuatro años para su finalización desde el inicio de la inversión)

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.