



Roj: **STS 2339/2026 - ECLI:ES:TS:2026:2339**

Id Cendoj: **28079130022026100176**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/05/2026**

Nº de Recurso: **6833/2024**

Nº de Resolución: **646/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Andalucía, Sección 2ª, 16-04-2024 (rec. 533/2020),
[ATS 9847/2025](#),
[STS 2339/2026](#)**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 646/2024

Fecha de sentencia: 27/05/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6833/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/05/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: SECCION 1ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE ANDALUCIA CON SEDE EN GRANADA

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6833/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 646/2024

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.



D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 27 de mayo de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 6833/2024 interpuesto por D. Hermenegildo, representado por la procuradora Elena Peralta Ruiz, contra la sentencia dictada el 16 de abril de 2024, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada, desestimó el recurso contencioso-administrativo, tramitado como procedimiento ordinario n.º 533/2020, frente a la resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 30 de enero de 2020, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2015, del que deriva una cantidad a ingresar de 6.572,28 euros al aumentar la Administración Tributaria la base imponible del impuesto mediante la imputación al contribuyente de una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de vivienda, por entender que no era aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual aplicada en su declaración, puesto que el inmueble vendido había dejado de ser su vivienda habitual hacía más de dos años en virtud de sentencia de divorcio y convenio regulador, por los que se adjudicaba la vivienda a su cónyuge e hijos comunes.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 16 de abril de 2024, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada, desestimó el recurso contencioso-administrativo, tramitado como procedimiento ordinario n.º 533/2020, frente a la resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 30 de enero de 2020, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2015, del que deriva una cantidad a ingresar de 6.572,28 euros al aumentar la Administración Tributaria la base imponible del impuesto mediante la imputación al contribuyente de una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de vivienda, por entender que no era aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual aplicada en su declaración, puesto que el inmueble vendido había dejado de ser su vivienda habitual hacía más de dos años en virtud de sentencia de divorcio y convenio regulador, por los que se adjudicaba la vivienda a su cónyuge e hijos comunes.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

En el procedimiento de comprobación limitada seguido con el recurrente al amparo de lo dispuesto en los artículos 136 a 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) por la Oficina gestora, se aprueba, con fecha 24 de julio de 2017, la liquidación provisional núm. NUM000, concepto IRPF, ejercicio la 2015, de la que se deriva una cantidad a ingresar de 6.572,28 euros, de los cuales, corresponden a cuota 6.320,02 euros, y el resto, a intereses de demora. A través del citado acto, notificado el 29 de julio de 2017, la Agencia Estatal de Administración Tributaria aumenta la base imponible del ahorro al imputar al contribuyente una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de una vivienda sita Granada, (como consecuencia de la extinción del condominio existente sobre la misma, por el divorcio del contribuyente, habiendo obtenido una compensación en metálico por su cuota de titularidad sobre el inmueble), y ello, por no entender aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual aplicada por aquél en su declaración, argumentándose en la propuesta de liquidación, que no tiene la consideración de vivienda habitual desde una fecha anterior a los dos años anteriores a la transmisión del mismo, dado que en su declaración por el IRPF del ejercicio 2012 manifiesta que su estado civil es el de separado/divorciado, y de la información de que dispone la AEAT sobre empresas suministradoras de energía eléctrica, es titular de un contrato de suministro de luz desde 19 de marzo de 2012 en otra dirección. Por tanto, se concluye en la citada propuesta de liquidación que "La transmisión de la vivienda que se consideró habitual antes del 2012 se transmitió en 2015, habiendo



transcurrido más de dos años desde el momento en que dejó de ser habitual y la transmisión de la misma por lo que no ha lugar a la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual. " Asimismo, en el acuerdo de liquidación, se desestiman, por un lado, las alegaciones del contribuyente relativas a que es de aplicación la exención prevista en el artículo 41.bis del Reglamento del IRPF, se argumenta por la Administración que dicho artículo: "se refiere a que no es necesario el transcurso de tres años o habitarla en los doce meses siguientes a la compra cuando concurre esta circunstancia, a efectos de consolidar las deducciones efectuadas antes y que no se proceda a su regularización."; y por otro lado, respecto a la alegación relativa a que debe considerarse un precio de adquisición superior al que figura en la escritura de compra del inmueble transmitido, puesto que sobre el mismo se efectuaron una serie de mejoras, cuyo importe aproximado es de 50.000,00 euros, también se desestima porque "No acredita el coste de las mismas mediante factura o documentación equivalente ni justifica si son mejoras o gasto de reparación o conservación", no pudiéndose computar estos últimos como mayor valor de adquisición.

El día 14 de septiembre de 2017 tuvo entrada la reclamación, interpuesta el 21 de agosto de 2017 contra la liquidación referenciada, solicitando su anulación, reiterando las alegaciones formuladas en vía de gestión, esto es, en resumen, que la vivienda no perdió el carácter de vivienda habitual en junio de 2012, puesto que el motivo por el que dejó de residir en la misma fue el cumplimiento de lo reflejado en la sentencia de divorcio, al otorgarse su uso y disfrute a su excónyuge e hijos, concurriendo el supuesto de excepción previsto en el artículo 41. bis del Reglamento del IRPF, y siendo absolutamente incoherente que se le permitiese aplicar deducción por adquisición de vivienda habitual, conforme al criterio de la Dirección General de Tributos expuesto en numerosas consultas vinculantes, que invoca; por otra parte, reitera las alegaciones formuladas sobre la incidencia en el cálculo de la ganancia patrimonial que deben tener las mejoras efectuadas en la vivienda cuya cuota de titularidad transmite a su excónyuge, puesto que su valor de adquisición sería superior al considerado por la Administración, aludiendo a la dificultad para poder aportar facturas, dado que no dispone de las mismas, y acompañando algunas fotos que "reflejan las mejoras realizadas" cuyo importe, según contestación al requerimiento que inició el procedimiento de comprobación, asciende, aproximadamente, a 50.000,00 euros; finalmente, de no admitirse las alegaciones anteriores, alega que niega la existencia de ganancia patrimonial alguna, y solicita que se rectifique su autoliquidación en este punto, suprimiendo cualquier alusión a la obtención de ganancia patrimonial, por considerar que no existe tal ganancia por la disolución del condominio sobre la vivienda.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La *ratio decidende* de la sentencia -desestimatoria- se contiene en el Fundamento de derecho sexto, con el siguiente tenor literal:

No se cuestiona que la sentencia de divorcio fue la causa determinante del cambio de residencia del recurrente, «al adjudicarse a su esposa y a los tres hijos comunes por el tiempo máximo de tres años; ni que la liquidación de la sociedad de gananciales y extinción del condominio tuvo lugar el 09 de junio de 2015, en la que percibió 105.000 euros de su cónyuge al haber sido valorada la vivienda en la escritura en 210.000 euros y quedarse ésta con el pleno dominio del inmueble, cantidad que dedicó en su integridad a la adquisición de una nueva vivienda el 25 de julio de 2015.

Pero aunque el cambio de residencia del recurrente y la adjudicación de la vivienda conyugal a su esposa y a sus hijos comunes por el tiempo máximo de tres años, transcurrido el cual se procedería a la venta de la vivienda, no se ha debido a su libre voluntad, sino al divorcio y a las condiciones pactadas en el convenio regulador -dado que los tres hijos comunes convivían en el domicilio familiar y uno de ellos contaba con once años-; y a pesar de haber reinvertido la totalidad de la cantidad percibida de su esposa, por la adjudicación a ésta de la plena propiedad de la que era la vivienda habitual de ambos, a la adquisición de una nueva vivienda habitual en menos de dos meses; el recurso no puede prosperar porque la normativa aplicable entiende que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando dicha edificación haya constituido su vivienda habitual en el momento de la transmisión o cuando haya tenido tal consideración en los dos años anteriores a la fecha de transmisión; y lo cierto es que el inmueble sito en la DIRECCION000 de Granada dejó de ser la vivienda habitual del recurrente el 18 de junio de 2012 y que la nueva adquisición no se produjo hasta el 25 de julio de 2015».

La citada sentencia es el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. El representante procesal de la parte recurrente presentó escrito, el 14 de mayo de 2024, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido: el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto



sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la sentencia 553/2023, de 5 de mayo, dictada en el recurso de casación 7851/2021.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 10 de septiembre de 2024.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 15 de octubre de 2025, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«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, en virtud de sentencia de divorcio, aunque en el momento de la transmisión la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes.»

3.- Interposición. La representación de D. Hermenegildo interpuso recurso de casación mediante escrito de 24 de noviembre de 2025.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que, por esta Sala: *«Tenga por presentado este escrito, en tiempo y forma, y por INTERPUESTO EL RECURSO DE CASACIÓN contra la Sentencia nº 1058/2024 dictada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Granada, en el Recurso nº 533/2020, de la que mi representado ha sido parte, tenga por cumplidos todos los requisitos legales y de forma exigidos para la tramitación del presente recurso y dicte sentencia por la que, estimando el presente Recurso de Casación, declare la revocación expresa de la sentencia recurrida, de fecha dieciséis de abril de dos mil veinticuatro, y dictada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Granada, en el Recurso nº 533/2020, anulando en consecuencia la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía Sala desconcentrada de Granada de fecha 30 de enero de 2020, y la Resolución administrativa de la que traía causa y declare el derecho del recurrente a beneficiarse de la aplicación de exención por reinversión en su declaración del IRPF del ejercicio 2015, y todo ello, con expresa condena a la Administración demandada de las costas generadas en ambas instancias, por ser todo ello de hacer en Justicia»*

4.- Oposición al recurso interpuesto.

La representación de la Administración General del Estado presentó escrito el 22 de enero de 2026, en el que solicita: *«que habiendo por presentado este escrito con el documento anexo que lo acompaña, se sirva admitirlo y tenga por realizadas las anteriores manifestaciones, acordando la terminación del presente recurso por ALLANAMIENTO de la Administración, sin imposición de costas».*

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 2 de febrero de 2026, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 17 de marzo de 2026 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de mayo de 2026, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- PRIMERO.- *Objeto del recurso.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de fecha 16 de abril de 2024, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Granada, por la que desestimó el recurso núm. 533/2020 promovido contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 30 de enero de 2020, desestimatorio de la reclamación desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2015, del que deriva una cantidad a ingresar de 6.572,28 euros.

SEGUNDO.-Posición de las partes.

La parte recurrente mantiene que la cuestión legal a resolver se concreta en determinar si la vivienda transmitida puede considerarse residencia habitual del recurrente, a los efectos de disfrutar de la exención por reinversión contemplada en el art. 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, en virtud de sentencia de divorcio, aunque en el momento de la transmisión la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes.

El art. 38 de la LIRPF, establece 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.

Y el art. 41.bis del RIRPF, sobre el concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones, entre ellas las del art. 38 de LIRPF, establece que la vivienda no pierde el carácter de habitual, cuando se produzcan o concurren circunstancias, que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, o necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como la separación matrimonial.

En el presente recurso, la propia sentencia que se recurre, en el fundamento de derecho segundo hace un relato de los antecedentes necesarios para resolver la litis, afirmando además que no han sido discutidos por las partes. Y entre ellos hace constar:

A) El recurrente y su cónyuge, el 7 de noviembre de 2002, adquirieron un inmueble en Granada, por 69.907,26 €.

B) Por sentencia de 18 de mayo de 2012 se declaró el divorcio y ratificó el convenio regulador suscrito el 12 de abril de 2012, según la cual el marido debía abandonar la vivienda familiar el 18 de junio de 2012, al haberse asignado el uso y disfrute del domicilio familiar a la esposa y a los tres hijos comunes, uno de ellos de once años; por el tiempo máximo de tres años; transcurrido dicho plazo se procedería a la venta de la vivienda.

C) El 9 de junio de 2015 el recurrente y su cónyuge otorgaron escritura pública disolviendo su comunidad sobre el citado inmueble sito en Granada que se valoró en 210.000 €, percibiendo el recurrente de su cónyuge 105.000 €, y quedándose el cónyuge con el pleno dominio del inmueble.

D) El 25 de julio de 2015, el recurrente adquirió un inmueble distinto en Granada. Y para pago de dicho inmueble el recurrente hizo entrega de la totalidad de lo recibido por la extinción del condominio de la sociedad de gananciales.

Mantiene la parte recurrente que, para la exención por reinversión, el art. 38.1 de la LIRPF de 2006, exige que la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual se reinvierta en su totalidad en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Y el art. 41.1 y 41 bis del Reglamento de la LIRPF de 2006, exigen para gozar de la exención por reinversión, la consideración de vivienda habitual en el bien transmitido y adquirido, estableciendo el apartado 2 del art. 41 bis citado que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzca las siguientes circunstancias: fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, como es en caso de divorcio, situación del recurrente.

En concreto, señala el recurrente, abandonó el domicilio conyugal, el 18 de junio de 2012 por motivo del divorcio y por haberse asignado, en virtud de sentencia, el uso de dicho domicilio conyugal a la ex cónyuge y tres hijos comunes del matrimonio, uno de ellos de once años de edad, por el tiempo máximo de tres años. Y estas circunstancias las reconoce la sentencia objeto del presente recurso, cuando en el segundo párrafo del fundamento de derecho sexto, al inicio del mismo, afirma que el cambio de residencia del recurrente y la venta transcurrido el plazo de tres años, no se ha debido a su libre voluntad, sino al divorcio y a las condiciones pactadas en el convenio regulador. Luego estamos ante una circunstancia concreta, acreditada y no discutida que necesariamente impide la ocupación de la vivienda por el recurrente, durante el plazo de tres años en que dicha vivienda se adjudicó a su ex cónyuge e hijos comunes del matrimonio, consecuentemente también se le impedía poder enajenarla.

El 9 de junio de 2015, antes de cumplirse el plazo de tres años, se procedió a la liquidación de la sociedad de gananciales y extinción del condominio existente sobre el domicilio conyugal, procediendo la cónyuge a adquirir el pleno dominio del inmueble, vivienda habitual en la que residía junto a sus hijos, mediante el pago de 105.000 €, al excónyuge, al haberse valorado la vivienda en 210.000 €.

El 25 de julio de 2015, el recurrente dedicó la totalidad de la suma recibida de 105.000 €, a la adquisición de una nueva vivienda, en la que tiene fijada su residencia habitual, con la singularidad de que dicha vivienda, no se vende a un tercero, sino que es la excónyuge que tiene asignado el uso del domicilio conyugal quien adquiere el 50% de la propiedad transmitida, alcanzado la titularidad del 100% del inmueble en el que continúa teniendo fijado su domicilio habitual junto a sus hijos.

Las referidas circunstancias están perfectamente acreditadas y reconocidas por las partes, y no han sido objeto de debate, ni contradicción alguna a lo largo de todo el procedimiento.

En consecuencia, de conformidad con el art. 38 de la LIRPF, en relación con el art. 41 bis del RIRPF, en los que se dice: art. 38, 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. Y el art. 41, bis, del Reglamento, referido expresamente al concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones, en cuanto a las condiciones para la calificación de habitual, de la vivienda enajenada, comprende tres apartados, y en su apartado tercero, de forma específica concreta, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual, «... cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión», el recurrente tiene derecho a la exención del gravamen de incremento patrimonial por la transmisión del 50% de su vivienda habitual y la reinversión del importe recibido en la adquisición de una nueva vivienda habitual.

El apartado 3 del art. 41 bis, regula el requisito de la actualidad del uso como vivienda habitual al tiempo de la enajenación, y en su redacción, primero, se remite de forma expresa a lo dispuesto en este artículo, (quiero decir su totalidad, por lo que no cabe una interpretación literal aislada de los apartados anteriores) y segundo, no menciona expresamente la situación del cónyuge que ha dejado de residir en la vivienda habitual enajenada por razón de separación matrimonial, nulidad o divorcio, a diferencia de los apartados 1 y 2 del mismo precepto, en los que si se equipara la situación del cónyuge que no reside en la vivienda habitual por razón de separación matrimonial, nulidad o divorcio, a la del que sí la habita efectivamente, de forma que la interpretación que se hace en la sentencia recurrida permite que la ex cónyuge si pueda beneficiarse de la venta y reinversión, mientras que se le deniega al recurrente, lo cual constituiría una situación de agravio y perjuicio para quien en su día se vio también penalizado con la salida del domicilio conyugal y familiar. Y en este sentido, el recurrente invoca la interpretación que la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo hace en la sentencia citada como infringida, en la que se dice que no existe ningún elemento interpretativo en el art. 41 y 41 bis del RLIRPF, y tampoco en el art. 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. Y continúa diciendo dicha sentencia que dicha interpretación es la más coherente con la plena efectividad del principio de igualdad ante la ley, art. 14 de la C.E. y en el sostenimiento de las cargas públicas, art. 31.1 de la C.E., razones todas ellas por las que estima el recurrente debe revocarse la sentencia recurrida y estimarse el presente Recurso.

Invoca la parte recurrente la doctrina jurisprudencial fijada por la Sala, sobre la cuestión objeto de debate, sentencia nº 553/2023 de fecha 5 de mayo de 2023, dictada en el Recurso de Casación nº 7851/2021.

La Abogacía del Estado presenta escrito de allanamiento. La decisión de allanarse se basa en la jurisprudencia que la Sala ha formulado sobre esta cuestión, concretamente en la sentencia de 553/2023, de 5 de mayo, dictada en el recurso de casación 7851/2021.

TERCERO.- El criterio de la Sala. Remisión a la Sentencia num.553/2023 de 5 de mayo (R.C. 7851/2021).

Este recurso de casación plantea la misma cuestión de interés casacional ya resuelta en la sentencia de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo, núm. 53/2023, de 5 de mayo (rec. cas. 7851/2021). La sustancial igualdad entre ambos recursos, que se corrobora, como admite el Abogado del Estado en su escrito de allanamiento, aconseja, incluso impone, por razones de seguridad jurídica, la remisión *in toto* allí declarado, con la natural sustitución de nombres de cada asunto. Se ha dicho en esa sentencia, en su fundamento de derecho sexto:

« La interpretación de la sentencia recurrida sobre el concepto de vivienda habitual a los efectos litigiosos, y las condiciones bajo las que estaría asimilada a la vivienda habitual ocupada dentro de los dos años anteriores a su enajenación, en el caso del cónyuge que hubiere debido cesar en su utilización como vivienda habitual por razón de separación, divorcio o nulidad matrimonial, se fundamenta en el examen de los requisitos establecidos a tal efecto en el régimen de la deducción por inversión en vivienda habitual, en caso de cónyuges separados o divorciados o con declaración de nulidad matrimonial. Este régimen de deducción por inversión en vivienda habitual estuvo vigente hasta su supresión en 1 de enero de 2013, en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. *No obstante, se mantiene para determinadas situaciones anteriores al 1 de enero de 2013, en los términos de la disposición transitoria 18ª, introducida por la citada Ley 16/2012 . La sentencia recurrida invoca, en tal sentido, lo previsto en el art. 55.1. 2ª del RLIRPF precepto reglamentario del que afirma que «[...] asimila a una residencia habitual la que no disfruta de hecho el cónyuge separado [...]».* Pero tal previsión, referida exclusivamente al régimen del beneficio fiscal de la deducción por inversión en vivienda habitual, además de no estar vigente en las fechas relevantes del caso litigioso (2017 la enajenación y 2018 la reinversión) tampoco resulta aplicable al caso.



En efecto, el art. 55.1.2ª del RLIRPF quedó suprimido, con efectos del día 1 de enero de 2013, por el art. 2.1.4 del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, en línea con la supresión del beneficio de deducción por inversión en vivienda habitual que efectuó la citada Ley 16/2012. Por otra parte, el examen del régimen de la deducción por inversión en vivienda habitual en comparación con el de la exención de las ganancias por su reinversión en vivienda habitual puede ofrecer elementos orientadores para la interpretación de la voluntad del legislador, pero no permite equiparar miméticamente todos y cada uno de los requisitos a efectos de la consideración de vivienda habitual, puesto que son dos beneficios fiscales diferentes, en los que el legislador goza de una amplia libertad de configuración, y el art. 14 LGT proscribía la analogía para extender más allá de sus estrictos términos el ámbito de las exenciones y demás beneficios fiscales. Por tanto, la argumentación basada en el art. 55.1.2ª RLIRPF es desacertada y no constituye base suficiente para el criterio establecido en la sentencia recurrida.

Así pues, el 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 debe ceñirse a los requisitos específicos establecidos al efecto por el art. 38.1 LIRPF, que remite directamente al art. 41 del RLIRPF, 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 art. 41 RLIRPF 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 art. 12.2 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 art. 41 bis RLIRPF, en los términos que vamos a explicar, nos 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 [...]». No es así por las razones que exponemos a continuación.

No se cuestiona en el escrito de interposición del recurso de casación que en los apartados 1 y 2 del art. 41 bis, el Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se equipara la situación del cónyuge que no reside en la vivienda habitual por razón de separación matrimonial, divorcio o nulidad, a la del que sí la habita efectivamente en tal condición, tanto a los efectos de la ocupación de la vivienda en el plazo de doce meses desde la adquisición o terminación (apartado 2) como para la consideración de que se ha mantenido la residencia habitual en la misma durante, al menos, el plazo de tres años exigido. Ciertamente el apartado 3 del art. 41 bis, que regula el requisito de la actualidad del uso como vivienda habitual al tiempo de la enajenación, no menciona expresamente la situación del cónyuge que ha dejado de residir en la misma por razón de separación matrimonial, nulidad o divorcio, a diferencia de los apartados 1 y 2 del mismo precepto, que se refieren al momento inicial de habitar la vivienda con el carácter de habitual, y a la duración mínima de tres años en tal condición, y asimilan a la situación de utilización efectiva de la vivienda habitual la del cónyuge que debe cesar en el uso efectivo de la misma como consecuencia de las situaciones legales de separación, divorcio o nulidad del matrimonio. Sin embargo, el propio art. 41 bis se remite explícitamente en el apartado 3 a la totalidad del contenido del artículo, por tanto, también a los apartados 1 y 2 del art. 41 bis RLIRPF. Hay que reparar en que el apartado 3 del art. 41 bis dice que «[...] se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión [...]» (negrillas añadidas). Por tanto, no cabe una lectura aislada de ese apartado 3 del art. 41 bis RLIRPF, puesto que la propia norma se remite a todo el artículo [“con arreglo a lo dispuesto en este artículo” dice] 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 (art. 12.2 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 “tuviere tal consideración” a que se refiere expresamente el art. 41 bis. 3.



Los criterios interpretativos gramatical y sistemático que hemos expuesto, se refuerzan con el sentido teleológico de la exención (art. 12.1 LGT en relación con el art. 3.1 del Código civil). No existe ningún elemento interpretativo en el art. 41 y 41 bis del RLIRPF, y tampoco en el art. 38.1 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. art. 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. La interpretación que establecemos es la más coherente con la plena efectividad del principio de igualdad ante la ley (art. 14 CE) y en el sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE), igualdad que, por su carácter de derecho fundamental y principio básico de la ordenación del sistema tributario (art. 3.1 LGT), informa la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico (art. 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial).»

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado y en los términos en que ha sido formulada es la siguiente:

«(...) 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 concorra en el cónyuge que permaneció en la misma».

QUINTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La parte recurrente, centra sus pretensiones y pronunciamientos en la estimación del presente Recurso de Casación, y en la revocación expresa de la sentencia recurrida, de fecha dieciséis de abril de dos mil veinticuatro, dictada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Granada, en el Recurso nº 533/2020, anulando en consecuencia la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía Sala desconcentrada de Granada de fecha 30 de enero de 2020, y la Resolución administrativa de la que traía causa y declarando el derecho del recurrente a beneficiarse de la aplicación de exención por reinversión en su declaración del IRPF del ejercicio 2015.

La Abogacía del Estado se allana a tales pretensiones.

Por las razones expuestas, lo que procede es reconocer las pretensiones antedichas de la recurrente.

SÉXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la apelación, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

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

Segundo. Haber lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Elena Peralta, en nombre de D. Hermenegildo , contra la sentencia de fecha 16 de abril de 2022, por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Primera (sede de Granada), en el procedimiento 533/2020, frente a la resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 30 de enero de 2020, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2015, del que deriva una cantidad a ingresar de 6.572,28 euros al aumentar la Administración Tributaria la base imponible del impuesto mediante la imputación al contribuyente de una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de vivienda, por entender que no era aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual aplicada en su declaración, puesto que el inmueble vendido había dejado de ser su vivienda habitual hacía más de dos años en virtud de sentencia de divorcio y convenio regulador, por los que se adjudicaba la vivienda a su cónyuge e hijos comunes. Se casa y se anula.

Tercero. Estimar el recurso promovido por la representación procesal de D. Hermenegildo contra la sentencia de fecha 16 de abril de 2022, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sala de lo Contencioso-



Administrativo, Sección Primera (sede de Granada), en el procedimiento 533/2020, frente a la resolución del TEAR de Andalucía, de fecha 30 de enero de 2020, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2015, del que deriva una cantidad a ingresar de 6.572,28 euros al aumentar la Administración Tributaria la base imponible del impuesto mediante la imputación al contribuyente una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de vivienda, por entender que no era aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual aplicada en su declaración, puesto que el inmueble vendido había dejado de ser su vivienda habitual hacía más de dos años en virtud de sentencia de divorcio y convenio regulador, por los que se adjudicaba la vivienda a su cónyuge e hijos comunes.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la apelación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ