



Roj: **STS 4569/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4569**

Id Cendoj: **28079130022022100458**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/12/2022**

Nº de Recurso: **7219/2020**

Nº de Resolución: **1627/2022**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 11563/2019,**
ATS 8229/2021,
STS 4569/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.627/2022

Fecha de sentencia: 12/12/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7219/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/11/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7219/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1627/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7219/2020, interpuesto por doña Celsa , representada por el procurador de los Tribunales don Jacobo García García, bajo la dirección letrada de doña Marta Natividad Busquets Gallego, contra la sentencia dictada el 21 de noviembre de 2019 por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (" TSJC"), en el recurso núm. 388/2018.

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

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJC núm. 1414/2019 de 21 de noviembre, que desestimó el recurso núm. 388/2018, interpuesto por la representación procesal de doña Celsa contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, de 8 de marzo de 2018, que desestimó la reclamación formulada por la actora contra liquidación provisional, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Jacobo García García, en representación de doña Celsa , mediante escrito de 22 de enero de 2020, preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 21 de noviembre de 2019.

El TSJC tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de octubre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 10 de junio de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Aclarar si la nuda propiedad es título suficiente para aplicar la **exención** por **reversión** en vivienda **habitual** cumpliéndose el requisito de la **residencia** durante más de tres años.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 El artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre).

3.2 Los artículos 41 y 54 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE núm. 78, de 31 de marzo).

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

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Jacobo García García, en representación de doña Celsa , interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 8 de julio de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ("LIRPF"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre y los artículos 41 y 54 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento



de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero ("RIRPF"), "BOE" núm. 78, de 31 de marzo.

Expresa que transmitió su vivienda **habitual**, de la que era propietaria desde hacía más de tres años y en la que residía desde hacía más de una década, reinvertiendo las ganancias de dicha transmisión en su nueva vivienda **habitual**, por lo que, en su opinión, cumplía el artículo 38 de la LIRPF sobre tratamiento fiscal de las ganancias excluidas de gravamen en supuesto de **reversión**, y los artículos 41 y 54 del Reglamento del Impuesto.

Denuncia que la sentencia recurrida en casación, ante cuestiones sustancialmente iguales, interpreta normas de Derecho estatal de forma contradictoria con la jurisprudencia, citando al efecto, las sentencias de 14 de septiembre de 2012 de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña (rec. 683/2012); de 19 de febrero de 2009 de la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid (rec. 445/2009); de 11 de abril de 2005 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña (rec. 281/2005); y de 18 de febrero de 2009 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid (recurso 440/2009); así como las sentencias de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña, 432/2008 y 433/2008 ambas de 24 de abril; y 1055/2008, de 29 de octubre.

Pretende que se le reconozca el derecho a la **exención** por **reversión** con base en la normativa vigente y en la jurisprudencia aplicable, **exención** que la Administración le ha denegado -en su opinión, injusta y arbitrariamente-, con base en una interpretación restrictiva no amparada legalmente que, ahora, el TSJ de Cataluña avala, a pesar de apartarse de su propio criterio, motivo por el que ha recurrido en casación.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 16 de septiembre de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, advierte, en primer término, defectos del escrito de interposición del recurso de casación, que no se ajusta a lo señalado en el artículo 92.3 de la LJCA.

Dicho escrito de interposición no explica por qué la interpretación dada en la sentencia impugnada a los artículos identificados en el auto de admisión es errónea y por qué es correcta la aplicada en las sentencias invocadas.

Denuncia el abogado del Estado que se encuentra ante la tesitura de tener que oponerse a un recurso de casación en el que no se han explicitado los argumentos por lo que, en definitiva, se ve obligado, en primer lugar, a suponer qué argumentos habrían sido los utilizados por el recurrente para, a continuación, impugnarlos. Manifiesta que existe una clara situación de indefensión, que justifica la desestimación del recurso sin necesidad de ulteriores consideraciones.

No obstante, afirma que, en su opinión, para gozar de la **exención** regulada en los citados preceptos es preciso no solo que la vivienda haya sido materialmente la **habitual** del sujeto pasivo durante los tres años anteriores a su venta, sino que además durante este periodo haya ostentado la plena propiedad de la misma; o, en otras palabras, que el concepto de vivienda **habitual** establecido en el artículo 54 del Reglamento del **IRPF** (en la actualidad, en el artículo 41 bis de dicho Reglamento) exige que el propietario ostente la propiedad plena sobre la finca, no siendo suficiente, a estos efectos, la nuda propiedad.

Aclara que de todas las sentencias que cita la recurrente, solo la sentencia 374/2012 de la Sección Primera del TSJ de Cataluña es contradictoria con la impugnada en el presente recurso, en la medida en que reconoce a los demandantes el derecho a la **exención** del incremento patrimonial puesto de manifiesto con ocasión de la venta de la vivienda **habitual**, aunque sobre la misma solo ostentaran la nuda propiedad. Cita, en el mismo sentido, las sentencias 432/2008, 433/2008 y 1055/2008 del mismo Tribunal, en la medida en que admiten que el nudo propietario puede disfrutar de la deducción de las cantidades empleadas en la adquisición o rehabilitación de la vivienda **habitual**, aunque el usufructo de la finca corresponda a otra persona.

Ahora bien, por lo que se refiere a la existencia de resoluciones contradictorias con la sentencia recurrida, enfatiza que el Tribunal de instancia indica, expresamente, que se ha producido un cambio de criterio.

En todo caso, considera que la sala de instancia actúa correctamente al cambiar su criterio a la vista de la sentencia del Tribunal supremo 1858/2018, de 20 de diciembre, rec. 3392/2017, ECLI:ES:TS:2018.4390, destacando que, aunque la **exención** no era exactamente la misma, sustancialmente, la cuestión debatida si lo era, al versar sobre los requisitos que ha de reunir una vivienda para que pueda considerarse **habitual**, a efectos de que los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto en su venta queden exentos de tributación (cuando, además, las cantidades obtenidas en esta enajenación sean invertidas en la adquisición de la nueva vivienda **habitual** o los enajenantes sean mayores de 65 años).



Apunta que la sentencia del Tribunal Supremo 1858/2018, de 20 de diciembre, rec. 3392/2017 fijó la siguiente doctrina: "De conformidad con lo razonado procede declarar sobre la cuestión de interés casacional que en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la **exención** de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda **habitual**, regulada en el art. 31.4.b del TRLIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido la **residencia habitual** durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados, y que haya ostentando durante dicho periodo el **pleno dominio** de la misma".

Considera el abogado del Estado que la anterior doctrina es igualmente aplicable al presente caso, porque también en este el derecho que genera el incremento de patrimonio que se pretende declarar exento y cuya transmisión pone de manifiesto ese incremento, es la plena propiedad de la vivienda.

Y señala como algo indiscutido que la recurrente adquirió dicha plena propiedad con ocasión del fallecimiento de su madre, habiendo disfrutado de la vivienda hasta ese momento, no en concepto de propietaria sino como beneficiaria del acto de liberalidad de su progenitora. Situación que, desde un punto de vista jurídico, ha de calificarse como de precario y que, en ningún caso, puede considerarse suficiente para constituir la base de la aplicación de la **exención** que se pretende.

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 20 de septiembre de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 3 de octubre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 22 de noviembre de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

El auto de admisión define nítidamente el debate, que consiste en analizar si, para la aplicación de la **exención** por **reversión** a efectos del **IRPF**, resulta suficiente que la **contribuyente** haya ostentado la nuda propiedad de la vivienda que se transmite, durante una parte del plazo continuado de, al menos, tres años o, por el contrario, se exige su **pleno dominio** durante todo ese tiempo.

La cuestión se suscita porque la recurrente defiende la aplicación de la **exención** de la ganancia patrimonial, obtenida por la transmisión de la vivienda **habitual** de la que, en el momento de la transmisión, era plena propietaria; sin embargo, no ostentó dicha condición durante la totalidad de los tres últimos años, periodo temporal que, a estos efectos, exige la normativa del tributo para aplicar la **exención**, toda vez que, parte de ese tiempo, fue únicamente la nuda propietaria de la vivienda, correspondiendo a su padre el usufructo.

En efecto, no se cuestiona que Celsa, desde el 27 de enero de 2002, tras el fallecimiento de la madre, pasó a ser nuda propietaria de la vivienda en la que residía junto con sus padres, consolidando la plena propiedad el 26 de diciembre de 2007, tras fallecer el padre (usufructuario).

Tomando como referencia esta última fecha (26 de diciembre de 2007) y teniendo en consideración que la enajenación de la vivienda tuvo lugar el 15 de julio de 2009, resulta incontrovertido que la recurrente no disfrutó del **pleno dominio** del **inmueble** durante la totalidad de los referidos tres años.

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia.

La Sala de Barcelona rechaza la aplicación de la **exención**, pretendida por doña Celsa, cuya *ratio decidendi* se sintetiza en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia impugnada:

"El recurrente no es titular de la propiedad de la vivienda en la que reside habitualmente, sino de la nuda propiedad de aquella, que es cosa por completo distinta a la adquisición que daba derecho a la deducción. Y si bien no resulta discutido que en ella tiene su domicilio **habitual**, ello será por tolerancia, liberalidad o cualquier otro negocio con la usufructuaria, que no son supuestos que otorguen derecho a la deducción.

Este es también el criterio que subyace en la sentencia de 20 de diciembre de 2018, sec 2º, TS3ª, que con cita de la de 12 de mayo de 2017, declara que el concepto de "vivienda **habitual**" para la **exención** para el **IRPF** de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión por mayores de 65 años está vinculado a la deducción por inversión, y esta exige que la vivienda constituya la **residencia habitual**, pero también el que se ostente el "**pleno dominio**" de la misma, que fue visto aquí no se cumple".



TERCERO. - La exigencia del pleno dominio.

El artículo 38.1 de la LIRPF se refiere a las *ganancias excluidas de gravamen en supuestos de **reversión*** en los siguientes términos:

"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."

Se constata, pues, que el legislador encomienda al reglamento definir las condiciones que debe tener la vivienda **habitual** a los efectos de esta **exención**.

No obstante, el Reglamento del **IRPF** no explicita que el **contribuyente** que pretenda reinvertir la ganancia patrimonial obtenida por la venta de su vivienda **habitual** (y que, por tanto, pretenda la aplicación de la **exención**) haya debido ostentar el **pleno dominio** "de la edificación que constituya su **residencia** durante un plazo continuado de, al menos, tres años."

En efecto, nada dice al respecto ni en su versión original (art 54, *concepto de vivienda **habitual***) -aplicable *ratione temporis* por lo que a este recurso se refiere- como tras la modificación operada, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el art. 2.1.3 del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, "BOE" núm. 292, de 6 de diciembre (que introdujo el art 41 bis , *concepto de vivienda **habitual** a efectos de determinadas **exenciones***).

Quizás, la omisión venga justificada por la propia naturaleza de la transmisión que se encuentra en la base de la **exención**. En otras palabras, para transmitir la vivienda **habitual** es necesario ser propietario de esta; ahora bien, dicha transmisión se puede producir también por el nudo propietario sin que ello deba significar, necesariamente, una alteración o extinción del usufructo eventualmente existente.

En nuestra sentencia 1858/2018, de 20 de diciembre, rec. 3392/2017, ECLI:ES:TS:2018.4390, analizamos una cuestión similar, consistente en determinar si, a propósito de otra **exención**, esto es, la relativa a la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda, basta con que esta haya constituido su **residencia habitual** durante el plazo continuado de, al menos, tres años o es necesario también que el transmitente haya tenido el **pleno dominio** de esta durante idéntico periodo de tiempo.

En aquel asunto la problemática se suscitaba porque la **contribuyente** no había disfrutado la vivienda **habitual** durante el período de tres años en su condición de plena propietaria, toda vez que, antes de adquirir dicha condición, el **inmueble** era privativo de su marido. Únicamente cuando su marido aportó el **inmueble** a la sociedad de gananciales, la **contribuyente** devino propietaria, en el porcentaje correspondiente, del **inmueble** en cuestión.

A estos efectos, como ocurre en este recurso de casación, en el resuelto por la sentencia 1858/2018, de 20 de diciembre, la **contribuyente** defendía que, al efecto de reunir los requisitos para la **exención**, resultaba indiferente que la vivienda transmitida hubiera sido ocupada habitualmente en ese periodo de tres años por otro título jurídico distinto al de **pleno dominio**.

Pues bien, en aquella sentencia pusimos de manifiesto alguna de las consideraciones que han sido apuntadas con relación al caso que nos ocupa.

Así, la sentencia 1858/2018, de 20 de diciembre apunta que "[l]a legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no ha proporcionado una definición autónoma del concepto de vivienda **habitual** a los efectos de la **exención** de los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por la enajenación de su vivienda **habitual** por los mayores de sesenta y cinco años."

No obstante, sobre la base de lo establecido en el artículo 3.1 del Código Civil y en el artículo 12 LGT, en la sentencia 1858/2018, interpretamos que "si la **exención** del art. 31.4.b del TRLIRPF se configura en relación a un incremento de patrimonio, debemos acudir a la delimitación del hecho imponible constituido por la obtención de renta (art. 6.1 del TRLIRPF), que, en este caso, es la renta generada por las ganancias y pérdidas patrimoniales (art. 6.2.d TRLIRPF). El art. 31 del TRLIRPF define el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales en los siguientes términos:

"1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del **contribuyente** que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos".



Por tanto, dado que el derecho cuya transmisión generó el incremento de patrimonio gravado fue el derecho de propiedad, y ese derecho real se adquirió por doña Marisol con la aportación realizada por su esposo a la sociedad de gananciales del matrimonio, y no antes, es llano que el tiempo en que disfrutó de la vivienda **habitual** por otro concepto -la utilización de un bien privativo del otro cónyuge- no puede determinar las condiciones para la **exención**. La interpretación que propone la parte recurrente, que intenta apoyarse en la admisión de determinadas deducciones por inversión en el caso de determinadas obras realizadas por arrendatarios, subarrendatarios o usufructuarios (art 69.4 del TRLIRPF) carece de toda lógica y violenta el sentido jurídico del objeto del derecho transmitido, la propiedad de un **inmueble** que tiene la condición de vivienda **habitual**, en contradicción con los criterios hermenéuticos establecidos en el art. 12.2 de la LGT y el art. 3.1 del Código Civil. Las condiciones de la **exención** está directamente relacionadas con el objeto sobre el que se proyecta el derecho transmitido, esto es, la propiedad de la vivienda **habitual**, por lo que intentar extender esta **exención** a derechos que no están comprendidos en el ámbito de la misma, colisiona con el carácter excepcional que corresponde a la aplicación de los beneficios fiscales pues tal y como dispone el art. 14 LGT, no es admisible la "[...] analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las **exenciones** y demás beneficios o incentivos fiscales".

La noción de vivienda **habitual** es, efectivamente, la que establece el art. 69 del TRLIRPF de 2004 a propósito de las deducciones y ello tanto en el ámbito de las deducciones por inversión en vivienda **habitual**, como en las **exenciones** por su transmisión. Que ello es así, resulta indudable si observamos la evolución legislativa, y en particular la modificación que el legislador hubo de introducir en las condiciones de la **exención** por transmisión, al quedar eliminada por Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la deducción por inversión en vivienda **habitual**. Así, la citada Ley 16/2012, modificó la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, e introdujo una disposición Adicional 23ª, vigente desde el 1 de enero de 2013, que dispone lo siguiente:

"Consideración de vivienda **habitual** a los efectos de determinadas **exenciones**.

A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda **habitual** aquella en la que el **contribuyente** resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el **contribuyente** en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el párrafo anterior se computará desde esta última fecha".

La necesidad de introducir esta disposición adicional, en la que se regula el plazo de tres años de **residencia** en la vivienda **habitual** cuya transmisión está exenta, las excepciones a dicho plazo, así como determinadas previsiones sobre la fecha de inicio en caso de ocupación posterior a la fecha de adquisición o terminación de las obras, viene dada por la derogación de todas aquellas normas que regulaban la deducción por inversión por en vivienda **habitual**, normas en las que se apoyaba el concepto de vivienda **habitual**, que era común tanto a los efectos de la citada deducción, como también a los efectos de la delimitación de determinadas rentas exentas (art. 7.t. LIRPF 2006, relativo a las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda **habitual**, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica), la **reversión** en vivienda **habitual** del incremento de patrimonio puesto de manifiesto con la enajenación de la misma (art. 38 LIRPF 2006) y, finalmente, y por lo que ahora interesa, las puestas de manifiesto con ocasión de la enajenación de su vivienda **habitual** por los mayores de sesenta y cinco años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia (art. 33.4.b LIRPF 2006).

Por tanto, y desde un punto de vista de interpretación sistemática, es obvio que el concepto de vivienda **habitual** ha estado vinculado al proporcionado por el TRLIRPF a los efectos de la deducción por inversión en vivienda **habitual**. En definitiva, es de todo punto coherente que, también en la aplicación del art. 31.4.b del TRLIRPF de 2004, cuya interpretación nos corresponde ahora, se acuda al concepto de vivienda **habitual** configurado a efectos de la deducción por inversión en vivienda **habitual** y por tanto a lo dispuesto en el art. 69.1.3º del mismo, en relación con el art. 53 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1775/2004, que dispone: "Con carácter general se considera vivienda **habitual** del **contribuyente** la edificación que constituya su **residencia** durante un plazo continuado de, al menos, tres años".



En el mismo sentido, del concepto unitario de vivienda **habitual**, nos hemos pronunciado, si bien en el ámbito del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en nuestra STS, Sección 2ª, de 12 de mayo de 2017 [rec. cas. para unif. de doct. núm.1657/2016 (ECLI:ES:TS:2017:1796)] en la que declaramos que:

"El concepto de vivienda **habitual** no aparece en la LISD, por lo que ha de atenderse a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, expresamente, se refiere a ella. Y así el artículo 41 bis del Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (como antes el artículo 51.1 del Reglamento de 1999), define la vivienda **habitual** a efectos de determinadas **exenciones** en los siguientes términos "[...] se considera vivienda **habitual** del **contribuyente** la edificación que constituya su **residencia** 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, se produzca el fallecimiento del **contribuyente** o concurren otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas".

En conclusión, si la **exención** se produce por la transmisión de la **titularidad** del **dominio** sobre la vivienda **habitual**, esa **titularidad** jurídica debe haberse producido durante el periodo de tiempo exigido por la norma para la aplicación de la **exención**, que es el de tres años, y precisamente por el derecho transmitido, pues es esa transmisión la que origina la alteración de la composición del patrimonio, poniendo de manifiesto la ganancia patrimonial gravada y exenta. No puede admitirse, a los efectos de disfrutar la **exención** del art. 31.4.b del TRLIRPF, que la ocupación de la vivienda **habitual**, producido por otro derecho distinto al que es objeto de la transmisión, pueda integrar el requisito de permanencia en el patrimonio durante el indicado plazo. No obsta a esta conclusión que, en determinados supuestos, la Ley autorice la reducción de este periodo por razones imperiosas que obligan al cambio de domicilio, razones que incorporaba el anterior art. 53 del Reglamento del **IRPF** de 2004, tales como la "[...] celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas [...]".

Finalmente, como ha recordado oportunamente el abogado del Estado, la sentencia 1858/2018 estableció la siguiente doctrina: "De conformidad con lo razonado procede declarar sobre la cuestión de interés casacional que en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la **exención** de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda **habitual**, regulada en el art. 31.4.b del TRLIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido la **residencia habitual** durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados, y que haya ostentando durante dicho periodo el **pleno dominio** de la misma."

Las diferencias entre aquel caso y el que ahora nos ocupa son claramente visibles, pues, en este, la **contribuyente** era nuda propietaria del **inmueble** frente a lo que ocurría en el resuelto por la sentencia 1858/2018, en el que la **contribuyente** no ostentaba ningún derecho sobre la vivienda.

Sin embargo, las consideraciones del citado asunto pueden exportarse sin dificultad al caso que nos ocupa, en el que se trata de aplicar una **exención** con relación a una ganancia patrimonial, es decir, a un incremento de patrimonio derivado de la venta de un bien **inmueble**; y, siendo ese derecho de propiedad (**titularidad** plena) el que determina el incremento sometido a gravamen es evidente que la aplicación de la **exención** reclama también que durante el plazo establecido de los tres años, la **contribuyente** no disfrutara la vivienda **habitual** por otro concepto distinto al del **pleno dominio** pues, durante el tiempo que habitó la vivienda sin ostentar dicha condición, pese a ser nuda propietaria, lo cierto es que, como correctamente pone de manifiesto la sentencia recurrida, su permanencia en la vivienda respondería a la "tolerancia, liberalidad o [a] cualquier otro negocio" con el usufructuario.

Por otro lado, en el escrito de interposición la recurrente se limita a contrastar la sentencia impugnada con otras, procedentes de diversas salas de tribunales superiores de justicia, sin extraer las correspondientes conclusiones a los efectos de proyectarlas sobre el asunto que ahora nos ocupa y, lo que es más importante, no invoca ni analiza la jurisprudencia citada pese a que la sentencia impugnada se refiere explícitamente a nuestra sentencia 1858/2018, de 20 de diciembre, rec. 3392/2017, de la que infiere la necesidad del **pleno dominio** con relación a la vivienda transmitida, omitiendo las razones por las que considera que la interpretación de la sentencia recurrida es errónea.

En consecuencia, procede desestimar el recurso de casación.

CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:



"La **exención** de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de 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**, regulada en el art. 38 de la LIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido su **residencia habitual** durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados y que haya ostentando durante dicho periodo el **pleno dominio** de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos."

En consecuencia, resultando conforme la sentencia impugnada a la anterior doctrina, el recurso de casación debe desestimarse.

SEXTO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose 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.

FALLO

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

- 1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.
- 2.- Desestimar el recurso de casación núm. 7219/2020 interpuesto por la representación procesal de doña Celsa contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 1414/2019 de 21 de noviembre (recurso núm. 388/2018).
- 3.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.