

## IRPF. EL TS FIJA DOCTRINA SOBRE LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL EN CASO DE DIVORCIO

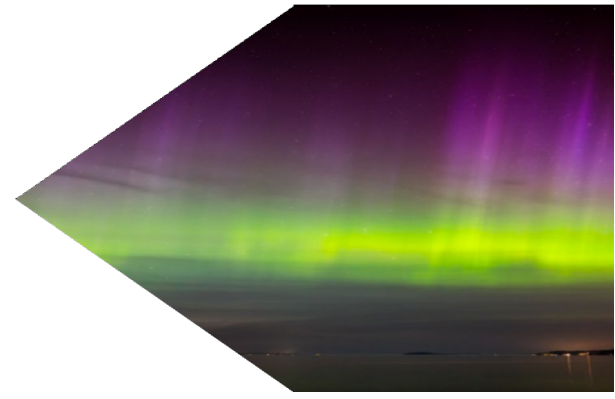
*(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)*

El Tribunal Supremo ha fijado doctrina en relación con la aplicación en el IRPF de la exención por reinversión en vivienda habitual en caso de divorcio. Así, ha resuelto que queda exenta la ganancia patrimonial generada por la transmisión de la vivienda habitual, en el caso del cónyuge que haya cesado en la ocupación efectiva de la vivienda habitual por más de dos años, como consecuencia de separación, divorcio o nulidad matrimonial, antes de la fecha de venta de la misma. De esta manera se equipara la situación de ocupación de la vivienda habitual a la situación del cónyuge que permaneció en ella.

El supuesto de hecho analizado por el TS es el de un contribuyente que adquirió en el año 2000 junto con su entonces cónyuge, un inmueble que constituyó la vivienda habitual del matrimonio hasta el año 2005, fecha en la se produjo la separación y posterior divorcio del matrimonio. El uso de la vivienda habitual fue adjudicado al otro cónyuge junto a los dos hijos comunes, por lo que el contribuyente hubo de cesar en el uso de aquella vivienda, adquiriendo una nueva.

En el año 2017 se procedió a la transmisión del inmueble que hasta la fecha había sido la vivienda habitual de la ex cónyuge e hijos comunes. El contribuyente, en su autoliquidación de IRPF correspondiente al ejercicio 2017 practicó deducción por adquisición en vivienda habitual y dejó exenta la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda adquirida en el año 2000.

En una regularización posterior, la AEAT procede a eliminar la exención de la ganancia patrimonial declarada, al considerar que aquella había perdido la condición de vivienda habitual por razón de la separación y posterior divorcio del contribuyente, posición que fue confirmada por el TEAR de la Comunidad Valenciana.



Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia estimó el recurso planteado por el contribuyente aplicando de forma analógica al caso de autos el derogado artículo 55.1 del RLIRPF que regulaba la deducción por vivienda, en el caso de cónyuges separados o divorciados que abandonan, por tal causa, la vivienda habitual, y que permitía deducirse en IRPF por la inversión realizada en tal concepto en los casos en que se siguieran abonando cantidades por la adquisición de aquella vivienda habitual que sigue siendo donde residen, en tal concepto, el otro cónyuge e hijos comunes.

Sentencia que fue recurrida en casación por la Administración General del Estado.

Pues bien, el Tribunal Supremo, aunque rechaza de plano los argumentos esgrimidos en la sentencia de instancia, resuelve de forma favorable para el contribuyente y considera aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual discutida.

Para el Alto Tribunal la cuestión determinante para la aplicación del beneficio de la exención de la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual del es determinar si la vivienda transmitida por el contribuyente reúne las condiciones para ser calificada como «habitual». Para ello el Alto Tribunal analiza los requisitos contenidos en el artículo 41 bisIRPF «Concepto de vivienda habitual a efectos determinadas exenciones» y la explícita interrelación entre los tres apartados que lo componen.

El apartado 1 de este artículo exige un plazo mínimo de tres años de residencia en la vivienda para que ésta pueda ser considerada como vivienda habitual del contribuyente. Además, establece los casos en los que aún no habiendo cumplido con dicho plazo, la vivienda conserva su carácter de habitual siendo estos: i) fallecimiento del contribuyente ó ii) circunstancias que exijan necesariamente 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.

El apartado 2 establece el tiempo máximo del que dispone el contribuyente para habitar la vivienda de manera efectiva y de forma permanente, fijando dicho plazo en 1 año desde su adquisición o finalización de las obras. No obstante, como en el apartado 1 anterior se enumeran las causas por las que la vivienda no pierde su carácter de habitual, aun no cumpliendo con el plazo máximo establecido para habitarla, siendo estas causas las mismas que las enumeradas en el apartado 1.

Es en el apartado 3 de este artículo donde se recoge que a los exclusivos efectos de la aplicación de la exención por reinversión, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando con arreglo a lo dispuesto en este artículo, la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión, sin que se enumeren las situaciones adicionales de los apartados 1 y 2.

Para el Tribunal Supremo en el artículo 41 bis RIRPF *«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, no pudiéndose realizar una lectura aislada de dicho apartado 3 puesto que la norma se remite a todo el artículo (...). 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.»*

No existe ningún elemento interpretativo en el art. 41 y 41 bis del RLIRPF, y tampoco en el art. 38.1LIRPF, 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.»

Por tanto, concluye el Tribunal que «(...) en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en la misma.»

Estamos, sin lugar a dudas, ante una sentencia que tendrá una gran acogida por parte de muchos contribuyentes que debieron abandonar su vivienda habitual tras su separación o divorcio.

Recordemos que la Agencia Tributaria había venido interpretando que en los casos en que el cese de la situación de residencia efectiva se hubiera producido con más de dos años, no se cumplía con uno de los requisitos para la exención de la ganancia patrimonial, el que exige que la vivienda hubiera constituido la residencia efectiva del cónyuge, bien en la fecha de la transmisión o al menos en cualquier día dentro de los dos años anteriores a la misma. Esta circunstancia concurre en cónyuges que se vieron obligados a abandonar la vivienda habitual familiar por atribución del uso al otro cónyuge.

Por tanto, esta sentencia abre la puerta a la rectificación de autoliquidaciones no prescritas a efectos de solicitar la exención, de aquellos contribuyentes que tributaron por ganancias patrimoniales obtenidas en los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021 por la transmisión de la que fuera su vivienda habitual antes de su separación matrimonial o divorcio siempre y cuando se cumpla con el requisito de la ocupación efectiva. Esto no se cumplirá si tras el divorcio, y pasados más de dos años, ninguno de los cónyuges habita la vivienda, o bien si el excónyuge que continuó habitando el inmueble, dejó de hacerlo hace más de dos años, y éste se vende con posterioridad a dicho plazo.

Además, resulta necesario comentar que la aplicación de esta sentencia y por tanto la posibilidad de solicitar la rectificación de autoliquidaciones, no solo se limita a los casos de separación o divorcio, sino también a las situaciones asimiladas de los apartados 1 y 2 del artículo 41 bis RIRPF, es decir celebración de matrimonio, traslado laboral, obtención del primer empleo o cambio de empleo o cualesquiera otras circunstancias análogas que impidan la ocupación de la vivienda.