

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1098/2020 de 23 Jul. 2020, Rec. 4417/2017

Ponente: Merino Jara, Isaac.

Nº de Sentencia: 1098/2020

Nº de Recurso: 4417/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TS:2020:2698

El TS sienta doctrina sobre el incumplimiento del plazo de 4 años en la construcción de la nueva vivienda en la que se reinvierte la ganancia patrimonial

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión. Incumplimiento de plazos reglamentarios. La exención no alcanza a la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva vivienda habitual en las condiciones del artículo 41 RIRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión, salvo que dicho plazo se haya ampliado, de conformidad con lo dispuesto en los apdos. 3 y 4 del artículo 55 RIRPF, y se adquiera la propiedad de la nueva vivienda.

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto contra sentencia TSJ Andalucía, con sede en Sevilla, dictada en procedimiento sobre impugnación de la resolución TEAR Andalucía, dictadas en reclamaciones económico-administrativas acumuladas e instadas frente a liquidaciones tributarias del IRPF, ejercicio 2007.

RD 439/2007 de 30 Mar. (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones) art. 41; art. 55.3; art. 55.4

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.098/2020

Fecha de sentencia: 23/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4417/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 4417/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1098/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4417/2017 interpuesto por don José Ignacio Díaz de la Serna, Procurador de los Tribunales en la representación que consta acreditada en autos de don Bernardo y doña Loreto, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, de fecha 5 de abril de 2017, dictada en el procedimiento núm. 567/2015, sobre impugnación de la resolución de 29 de mayo de 2015, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, dictadas en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, acumuladas, instadas frente a liquidaciones tributarias relativas al IRPF, ejercicio 2007.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 5 de abril de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, desestimatoria del recurso 567/2015 interpuesto por don Bernardo y doña Loreto, contra la resolución de 29 de mayo de 2015, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, acumuladas,

instadas frente a liquidaciones tributarias, por importe de 7.139,19 euros (que es la diferencia entre la cuota derivada de la liquidación provisional 8730,74 euros y la cuota declarada, 1591,55 euros) y de 7.087,50 euros (que es la diferencia entre la cuota derivada de la liquidación provisional, 8792,51 euros, y la cuota declarada, 1705,01 euros).

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Los interesados presentaron declaración por el IRPF del ejercicio 2007 en régimen de tributación individual, en la que incluyeron una ganancia patrimonial (el 50%) de 48.497,46 euros, obtenida por la transmisión de su vivienda habitual en el ejercicio; dicha ganancia la declararon exenta por reinversión en la cantidad de 30.733,66 euros con estos datos: importe obtenido por la transmisión que es susceptible de reinversión a efectos de la exención, 48.497,46 euros; importe reinvertido hasta el 31 de diciembre de 2007, la cantidad de 26.000 euros e importe que se compromete a reinvertir en los dos años siguientes, 15.000 euros.

b) La Dependencia de Gestión Tributaria de Huelva de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto referenciado, ejercicio 2007, practica las liquidaciones provisionales impugnadas considerando sujeta al impuesto la ganancia en su totalidad porque, habiendo transcurrido el plazo legal de dos años desde la fecha de la transmisión (13 de agosto de 2007) para reinvertir el importe obtenido por la venta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, no le consta que dicha circunstancia se haya producido, reclamando la cantidad de 8.623,80 euros.

c) El 20 de agosto de 2012, los ahora recurrentes presentaron sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, que tuvo entrada en el mismo, el 5 de octubre de 2012, en el que los interesados solicitan la anulación del acto impugnado, alegando la procedencia de la exención por reinversión en la adquisición de una nueva vivienda habitual de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de su anterior vivienda, alegando que, en 10 de julio de 2007, suscribieron contrato privado de compraventa de vivienda en construcción con la promotora "Marisma Onubense Construcciones y Promociones, SL", habiendo abonado 52.000,00 euros en concepto de entregas a cuenta, más 14.840,00 euros en concepto de liquidación del IVA total de la compraventa; que, en dicho contrato, la empresa promotora se comprometía a la entrega de la vivienda en el plazo de 14 meses, plazo que se ha incumplido y por lo que se han visto obligados a presentar demanda judicial y proceder al alquiler de una nueva vivienda.

d) El TEAR de Andalucía, resolviendo acumuladamente ambas reclamaciones, dictó resolución desestimatoria, con fecha 29 de mayo de 2015 fundamentando dicha resolución en que el artículo 38 de la Ley 35/2006 del IRPF exige, en cuanto a la exención de la ganancia patrimonial obtenida por la venta de la anterior vivienda en 2007, por reinversión en la adquisición de una nueva, fija como uno de los requisitos para su procedencia, la reinversión del importe obtenido en la enajenación, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años; extremo que no se habría dado en el presente caso, si bien consta la intención de reinversión que no se materializó por causas ajenas a la voluntad de los contribuyentes.

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

1. Frente a las citadas resoluciones, don Bernardo y doña Loreto, interpusieron recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que fue tramitado bajo el número 567/2015, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida.

Razona así la sentencia ahora recurrida: "TERCERO. Así las cosas resulta que los recurrentes, casados en régimen de gananciales, vendieron su vivienda habitual por escritura pública otorgada en día 13 de agosto de 2007, obteniendo determinada ganancia patrimonial que fue consignada al 50 por

ciento como exenta por reinversión en las respectivas declaraciones, exención que la Administración niega por no haberse justificado la adquisición de la propiedad de la vivienda en el plazo de los dos años posteriores, lo que aquellos rechazan con fundamento en la suscripción con fecha de 10 de julio de 2007 de un contrato privado de compraventa de cierta vivienda en construcción con el abono de 52.000 euros en concepto de entrega a cuenta del precio más 14.840 euros de Impuesto sobre el Valor Añadido, hechos que reconoce la resolución impugnada y que servirían para justificar la reinversión destinada a la adquisición de una nueva vivienda habitual, suficiente, según se entiende en la demanda, para hacer surgir la exención sin necesidad de la consumación de la compra con la entrega de la vivienda, que, en fin, no habría tenido lugar por causas no imputables a los actores, extremo también reconocido por la Administración.

CUARTO. *Pues bien, no dejan de tener razón los recurrentes al afirmar que aquel plazo de dos años para efectuar la reinversión de las ganancias obtenidas en la enajenación de su vivienda habitual, se refiere al tiempo que debe transcurrir entre la venta de la anterior vivienda y el desembolso dado a las correspondientes cantidades con destino a la adquisición de una nueva vivienda, sin que las expresadas normas impongan en ningún momento plazo alguno para la efectiva adquisición de la propiedad del inmueble. Esta interpretación se apoya ante todo en la mera literalidad de los preceptos aplicados. No puede dudarse que la entrega de determinadas cantidades a cuenta del precio que haya de satisfacerse por una vivienda en construcción, supone la "reinversión de tales cantidades en la adquisición de dicha vivienda.", como desembolso del importe económico afectado a dicho destino.*

Además las expresadas previsiones normativas encuentran su claro engarce en la finalidad que el precepto pretende conseguir, que no es otra que procurar que las ganancias patrimoniales - las rentas obtenidas- se destinen a la adquisición de una nueva vivienda habitual, lo que se consigue estableciendo que en aquel plazo el dinero conseguido en la anterior enajenación se adscriba o destine a esa finalidad, sin necesidad, pues, de precisar en qué momento haya de producirse la efectiva adquisición del inmueble. La misma solución se alcanza a la vista del conjunto normativo que se ocupa de la exención que se trata y de la deducción por adquisición de vivienda habitual, a la que, incluso, como se ha dicho, se remite la regulación de la exención a fin calificar como tal el inmueble, conjunto normativo del que se obtiene la imposición ante todo del ya mencionado plazo de dos años desde la enajenación de la vivienda anterior para hacer efectiva la reinversión en vivienda habitual, así como un segundo plazo de doce meses desde la adquisición del bien o la terminación de las obras para que la vivienda sea habitada de manera efectiva; en caso de adquisición de viviendas en construcción la norma impone un plazo intermedio de cuatro años (de posible ampliación en otros cuatro) contados desde el inicio de la inversión, para la terminación de las obras. De lo anterior destaca precisamente la inexistencia de plazo alguno para la adquisición del inmueble. En efecto, de un lado, para el caso de adquisición de viviendas terminadas solo se establece el plazo de reinversión, de dos años, y el ulterior para la ocupación de la vivienda, de doce meses desde la adquisición. Para este supuesto, el redactor de la norma ha considerado, sin duda, que, en atención a la reciprocidad de las prestaciones, la reinversión acompañará normalmente a la adquisición de la propiedad, aunque nada impediría que dicha adquisición pueda quedar aplazada respecto de la reinversión, lo que no sería obstáculo para el surgimiento de la exención tributaria, cualquiera que fuese el tiempo transcurrido entre la reinversión y la transmisión de la propiedad. Para el caso de adquisición de viviendas en construcción además de aquel plazo de reinversión y de doce meses para la ocupación, se contempla el de cuatro años fijado para la terminación de las obras, plazo cuya extensión se fija en cuatro años, con posible ampliación a ocho, y cuyo inicio se sitúa en el comienzo de la reinversión, lo que evidencia a las claras la voluntad del redactor de la norma de configurar ambas circunstancias, es decir, la reinversión y la realización de las obras, de manera separada en el tiempo. Por lo demás, en este supuesto, aunque no existe plazo para la adquisición del inmueble, es evidente que esta solo podrá tener lugar tras la terminación de las obras. Por lo tanto, en todos los supuestos la normativa contempla de manera diversa la realización de la reinversión y la adquisición de la propiedad. Concretamente, para el caso que ahora se trata, de

viviendas en construcción, el establecimiento de un plazo de reinversión, de dos años desde la enajenación de la vivienda anterior, y de otro para la finalización de las obras, de al menos cuatro años contados desde el inicio de la inversión, obliga a pensar que la adquisición de la propiedad, siempre posterior a la terminación de las obras, no tendrá que producirse necesariamente en aquel primer plazo.

QUINTO. Pues bien, trasladando todo ello al supuesto examinado se observa ante todo que los recurrentes, en el plazo de dos años establecido para ello, habrían reinvertido la ganancia que consideraron exenta con destino a la adquisición de una nueva vivienda habitual, extremo este en el que su pretensión no merece objeción alguna. No obstante ello se observa también que al tiempo de iniciarse las actuaciones administrativas de origen en el año 2012, esa afección habría desaparecido al transcurrir cuatro años desde el inicio de la inversión, que tuvo lugar el día 10 de julio de 2007, sin la finalización de las obras y sin que los actores solicitaran la ampliación de dicho plazo, solicitud que, según el artículo 55.4 del Reglamento del impuesto, debió presentarse durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo inicial, es decir, en el caso examinado, antes del 10 de agosto de 2011, circunstancia esta que aun no siendo la que fundamentó las actuaciones recurridas, hubiera justificado igualmente la denegación de la exención. Por lo demás, frente a lo que se pretende en la demanda, la Administración no asumió postura negligente alguna en relación con la información a suministrar a los actores respecto de la posible solicitud de ampliación del plazo en cuestión, solicitud que, como acaba de decirse, debió presentarse antes de aquel día 10 de agosto de 2011, con bastante antelación, pues, al inicio en el año 2012, de las actuaciones administrativas que ahora se tratan, en las que, según los actores, debió haberseles advertido de esta posible ampliación".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Bernardo y doña Loreto, preparó recurso de casación que la Sala de instancia tuvo por preparado, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió por auto de 18 de diciembre de 2017, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

" Determinar si, en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, puede considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la adquisición de una nueva vivienda habitual, ésta, por circunstancias excepcionales no imputables al obligado tributario, no es entregada en el plazo de dos años a contar desde la fecha de la referida transmisión.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 41 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".

CUARTO.-Interposición del recurso de casación.

El procurador don José Ignacio Díaz de la Serna interpuso el recurso de casación mediante escrito de 26 de febrero de 2018 que observa los requisitos legales y en el que, con base en la infracción de los artículos 38.1 de la ley 35/2006 de 28 de noviembre (en lo sucesivo, LIRPF) y artículo 41 (por inaplicación) y artículo 55.4 (Aplicación indebida), 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 (en adelante, RIRPF) solicita de la Sala que dicte sentencia por la que: "se anule la sentencia recurrida por los motivos que han quedado expuestos a lo largo de este escrito, se declare la nulidad de las liquidaciones giradas por ser contrarias a derecho, solicitando que se declare el derecho a la exención por reinversión efectuada por los recurrentes al haber tenido el mismo lugar dentro del plazo previsto legalmente, único requisito para que proceda dicha exención. Por lo tanto, que se fije el alcance de la

exigencia contenida en el artículo 38 LIRPF y concordantes del reglamento de desarrollo (exención de la ganancia obtenida por la enajenación de la vivienda habitual)".

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 11 de abril de 2018 el Abogado del Estado presentó escrito de oposición al presente recurso en el que expone que "la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación".

QUINTO.- *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 24 de marzo de 2020 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación y alegaciones de las partes.*

Los cónyuges, don Bernardo y doña Loreto, enajenaron su vivienda habitual el 13 de agosto de 2007. Antes de esa fecha, concretamente el 10 de julio de 2007, habían suscrito un contrato privado de compraventa de vivienda en construcción, con entrega de 52.622,60 euros en concepto de entrega a cuenta del precio, más 14.840 euros en concepto de IVA.

No consta que tal vivienda llegara a construirse. Los interesados aseguran que formularon demanda con el objeto de conseguir la finalización de la obra y, asimismo, manifiestan que no les fue entregada la vivienda, ni le fueron devueltas las cantidades abonadas.

Los recurrentes sostienen que la sentencia recurrida es incongruente, puesto que la Sala *a quo* ha tomado en consideración un motivo no alegado por ellos.

Lo cierto es que del fundamento jurídico quinto de la sentencia, que se ha transcrito en los antecedentes, se desprende que no es incongruente, es por ello que resulta pertinente recordar, de la mano del escrito de oposición del Abogado del Estado, que es el propio recurrente el que introduce en su demanda ante el tribunal de instancia el debate sobre el artículo 55.4 RIRPF y sus efectos, por un lado, informando a la Sala de que formuló demanda judicial al objeto de que el promotor finalizara la construcción de la vivienda y procediera a su entrega; y, por otro, para poner de relieve que la administración debería haberle informado sobre la posibilidad de solicitar la ampliación de plazo prevista en el citado precepto.

El auto de admisión sitúa perfectamente la controversia, en los términos que la parte pretende, cuando en su fundamento jurídico segundo declara que en el seno del litigio se cuestiona, en particular, si la ganancia patrimonial obtenida por los recurrentes como consecuencia de la transmisión de su vivienda habitual se halla o no exenta de tributación al haberse reinvertido el importe de dicha ganancia en la adquisición de una nueva vivienda habitual que, sin embargo, y por circunstancias excepcionales exclusivamente imputables a la sociedad promotora, no les fue entregada en el plazo de dos años a contar desde la fecha de la transmisión de su anterior vivienda habitual y, en consonancia con ello, admite el presente recurso de casación, tras haber señalado, además, en su fundamento jurídico tercero que la disputa ya se ha visto, ha sido zanjada por la sentencia objeto de este recurso de casación en el sentido de que, como las obras de construcción de la nueva vivienda habitual no habían terminado en el plazo de dos años desde el inicio de la reinversión, sin que los interesados hubieran solicitado expresamente a la Administración tributaria la ampliación de dicho plazo, no podían beneficiarse de la exención. Realmente la sentencia recurrida no se aparta de lo verdaderamente planteado ante el tribunal de instancia puesto que la desestimación del recurso está en línea con la pretensión de los recurrentes, cual es, como se

expresa en el fundamento de derecho primero de la sentencia recurrida, que se declare que "la reinversión se produjo efectivamente en el plazo requerido, rechazando que, como pretende la Administración, la regulación del tributo exija a tal fin la efectiva adquisición de la propiedad del inmueble en el mismo plazo (los dos años siguientes a la transmisión de la vivienda habitual)".

Efectivamente, una lectura pausada del fundamento quinto de la sentencia recurrida nos lleva a declarar que las referencias al plazo de cuatro años previsto en el artículo 55.4 del RIRPF son pertinentes.

La solución de la controversia pasa por distinguir el plazo en el que debe llevarse a cabo la reinversión y el plazo para la adquisición de la vivienda cuando, como en esta ocasión, se encomienda su construcción a un tercero.

Obra en autos un contrato privado de compraventa firmado el 19 de julio de 2007, en que se estipula, entre otras cosas, que la empresa MARISMA ONUBENSE CONSTRUCCIONES Y PROMOCIONES, S.L. que está promoviendo la construcción de 9 viviendas y 6 plazas de garaje, en un solar de su propiedad, en Huelva capital, vende al Sr. Bernardo una de esas viviendas en construcción, por un importe de 212.000 euros, más IVA, del cual la parte compradora pagó 52.000 euros a la firma del contrato, comprometiéndose a pagar el resto más adelante. Se pactó que la vivienda construida se entregaría al comprador en un plazo máximo de 14 meses. Lo cierto es que, la entrega de ese inmueble no se produjo, ni en dicho plazo ni después, y, en todo caso, la entrega no se produjo antes de que se iniciaran las actuaciones de verificación de datos que, al fin y a la postre, constituyen el inicio de las actuaciones administrativas que derivaron en las liquidaciones provisionales objeto del presente recurso de casación.

En la motivación de las liquidaciones se indica que "para poder acogerse a la exención materializando la reinversión en una vivienda en construcción, es necesario que la vivienda se adquiriera en los dos años anteriores o posteriores a la transmisión. La adquisición se producirá 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 indiferente el momento de inicio de la construcción. Por tanto, la construcción debe finalizar en un plazo máximo de dos años desde la venta de la anterior y la adquisición jurídica de la propiedad de este mismo plazo". Se concluye que no procede la exención por reinversión puesto que esas condiciones no se han cumplido.

En el fundamento de derecho tercero, de la R. TEAR de Andalucía se reconoce que: "con la documentación aportada por el reclamante, no cabe duda de que suscribió en 10 de julio de 2007 contrato privado de compraventa para la adquisición de una nueva vivienda habitual en construcción con la entidad Marisma Onubense Construcciones y Promociones SL., efectuando entregas a cuenta por un importe total de 52.000 euros". Y, asimismo, se reconoce que hubo intención de reinvertir, y que se entregaron cantidades a cuenta, pero lo cierto es que, "no se llegó a adquirir una nueva vivienda habitual en el plazo de dos años", pues la misma ni siquiera se había "llegado a construir, al menos, hasta la interposición" de la reclamación. Ello no obstante, concluye el TEAR que "puesto que el propio interesado reconoce que, por causas ajenas a su voluntad y por dificultades de la empresa promotora, todavía no ha sido otorgada la escritura de compraventa ni se le ha entregado la vivienda" procede confirmar la liquidación practicada, "ya que las antedichas circunstancias suponen la pérdida de la exención por reinversión, tal y como ha quedado acreditado".

SEGUNDO. *-La cuestión con interés casacional*

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar si, en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, puede considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la adquisición de una nueva vivienda habitual, ésta, por circunstancias excepcionales no imputables al obligado tributario, no es entregada en el plazo de dos años a contar

desde la fecha de la referida transmisión".

Como hemos señalado anteriormente de la lectura de los fundamentos del auto de admisión se desprende que la toma en consideración del artículo 55 RIRPF procedent e. Como señala el Abogado del Estado la situación de los recurrentes y el examen de ella efectuado por la sentencia, demuestran que los hechos que delimitan la pretensión tiene pleno encaje en el artículo 55 del RIRPF, particularmente, su apartado 4 contempla, precisamente, el caso en el que, por causas no imputables al interesado no concluye la construcción en el plazo de cuatro años, y, por ende, no se produce la entrega de la nueva vivienda.

Pues bien, el artículo 38 LIRPF, que lleva por título "reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual", establece, en la redacción a la sazón vigente, 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 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".

Por su parte, el artículo 41 RIRPF que lleva por título "exención por reinversión en vivienda habitual" dispone:

"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 55.5 de este Reglamento.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 54 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 desde la fecha de transmisión.

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 la transmisión de aquélla.

3. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

4. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el

sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento".

Como puede comprobarse, no se contempla ninguna circunstancia, sea cual sea, e independiente de a quien se impute la misma, que permita aplicar la exención por reinversión si se incumple dicho plazo. Plazo, por lo demás, cuya ampliación no está prevista.

Sí está prevista esa ampliación de plazo cuando de lo que se trata es de la adquisición de una vivienda habitual en construcción, que se asimila a la adquisición de vivienda habitual.

Ahora bien, el artículo 55 del RIPF, titulado "adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual", establece que se asimilan a la adquisición de vivienda, la construcción de la misma en los siguientes términos: "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".

Por su parte, en los apartados 3 y 4 del mismo precepto se dispone:

"3. Si como consecuencia de hallarse en situación de concurso, el promotor no finalizase las obras de construcción antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el apartado 1 de este artículo o no pudiera efectuar la entrega de las viviendas en el mismo plazo, éste quedará ampliado en otros cuatro años.

En estos casos, el plazo de doce meses a que se refiere el artículo 54.2 de este Reglamento comenzará a contarse a partir de la entrega.

Para que la ampliación prevista en este apartado surta efecto, el contribuyente que esté obligado a presentar declaración por el Impuesto, en el período impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, deberá acompañar a la misma tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda como cualquier documento justificativo de haberse producido alguna de las referidas situaciones.

En los supuestos a que se refiere este apartado, el contribuyente no estará obligado a efectuar ingreso alguno por razón del incumplimiento del plazo general de cuatro años de finalización de las obras de construcción.

4. Cuando por otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente y que supongan paralización de las obras, no puedan éstas finalizarse antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el apartado 1 de este artículo, el contribuyente podrá solicitar de la Administración la ampliación del plazo.

La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo.

En la solicitud deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento del plazo como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras de construcción, el cual no podrá ser superior a cuatro años.

A efectos de lo señalado en el párrafo anterior, el contribuyente deberá aportar la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, el Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la ampliación solicitada como con respecto al plazo de ampliación, el cual no tendrá que ajustarse necesariamente al solicitado por el contribuyente.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

La ampliación que se conceda comenzará a contarse a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se produzca el incumplimiento".

Por tanto, en el artículo 55, apartados 3 y 4 del RIRPF se contemplan dos hipótesis de ampliación del plazo de cuatro años.

La primera que, como consecuencia de la situación de concurso, el promotor no finalizase las obras de construcción antes de transcurrir el plazo de cuatro años, o no pudiera efectuar la entrega de las viviendas en el mismo plazo. Se amplía dicho plazo de cuatro años por otros cuatro años, si bien, para que la ampliación del plazo prevista en este apartado surta efecto, el contribuyente deberá acompañar a la declaración (sic, en realidad autoliquidación) del período impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda como cualquier otro documento justificativo de haberse producido alguna de las referidas situaciones.

La segunda, que no puedan finalizarse las obras antes de transcurrir el plazo de cuatro años por otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente y que supongan su paralización. No concreta el reglamento cuáles son esas circunstancias. Sabemos que deben ser circunstancias extraordinarias y que deben ser distintas de las previstas en la hipótesis anterior, la situación de concurso del promotor. Es preciso, por lo demás, una petición expresa de la ampliación y, además, dentro de un determinado plazo, concretamente, dentro de los treinta días siguiente a la fecha del incumplimiento del plazo de cuatro años. Ese plazo ampliado nunca puede ser superior a cuatro años más, pero si puede ser inferior, incluso puede ser inferior al solicitado por el contribuyente. El silencio, que se produce pasados tres meses, es negativo.

En la presente ocasión, la hipótesis aplicable es la última, la prevista en el apartado 4 del artículo 55 RIRPF. Ese requisito del plazo únicamente puede quedar excepcionado en determinados supuestos, en los que, previo cumplimiento de las exigencias recogidas en el artículo 55 del RIRPF, parcialmente transcrito más arriba, se autoriza la ampliación del mencionado período, hasta un máximo de otros cuatro años.

En los casos en los que se cumplen los requisitos exigidos para que las cantidades que se invierten en la construcción de la vivienda (incluidas las correspondientes a los pagos anticipados al promotor de la misma) se asimilen a su adquisición, cabe consolidar el derecho a la exención por reinversión de la ganancia obtenida, si, como primera condición, se aplica la totalidad del importe percibido por la venta de la anterior vivienda al pago, o a la construcción de la nueva vivienda, dentro del plazo de reinversión establecido en el artículo 38.1 de la LIRPF y 41 del RIRPF, esto es, dos años y, además, como segunda condición, ha de cumplir los requisitos exigidos para que la construcción del inmueble se asimile a su adquisición, previstos en el artículo 55 del RIRPF.

Como decimos, en este caso, realmente no se está tratando de la mera reinversión de la ganancia patrimonial en la compra de una nueva vivienda habitual, desde el inicio y, por los tiempos en los que se iniciaron las actuaciones de comprobación por parte de la administración, nos estamos refiriendo a la compra de una vivienda en construcción antes del indicado plazo de cuatro años o del plazo ampliado que se haya concedido. Por tanto, debemos reformular la pregunta si queremos que la misma tenga un efecto útil, y que esté en consonancia con el verdadero debate producido.

No merece reparo alguno que la compraventa se refleje en un documento privado, puesto que nada

dice la normativa citada acerca de que la exención por reinversión esté condicionada a que el contrato de compraventa se refleje en un documento público.

La dificultad que pudiera representar un contrato de esa naturaleza sería el derivado de la acreditación de su fecha, de ahí que, a tal fin, deba tenerse en cuenta que el artículo 1.227 del Código Civil establece que "la fecha de un documento privado no se contará con respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

EI verdadero problema que aquí se suscita es determinar lo que resulta exigible, al interesado en la exención, para que le pueda ser reconocida la asimilación del hecho de la construcción de una nueva vivienda al hecho de su adquisición que es dispuesta, en su apartado 1.1º, por ese artículo 55 RIRPF que se viene mencionando.

Pues bien, la aplicación de lo establecido en los restantes apartados 3 y 4 de ese mismo artículo 55 impone concluir que esa asimilación no procederá cuando el interesado no haya acreditado, dentro del plazo de cuatro años reglamentariamente establecido, que las obras fueron finalizadas y le fueron entregadas. Lo que determina que sea correcta la decisión de la sentencia recurrida de entender, a partir de esa falta de acreditación, que la adquisición de la vivienda no se ha producido.

En resumen, a la cuestión con interés casacional procede responder que en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no puede considerarse exenta la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de una vivienda habitual cuando, habiéndose reinvertido el importe de dicha ganancia en la construcción de una nueva vivienda habitual en las condiciones del artículo 41 RIRPF, las obras no concluyan en el plazo de cuatro años a contar desde el inicio de la inversión, salvo que dicho plazo se haya ampliado, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 55 RIRPF, y se adquiera la propiedad de la nueva vivienda.

TERCERO.- *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

No es un hecho discutido que la vivienda no se construyó en el plazo de cuatro años, como tampoco que la ampliación de dicho plazo no tuvo lugar y, en fin, que no se adquirió la propiedad sobre la nueva vivienda en ese mismo plazo, no se entregó en el plazo de dos años, y, por tanto, la lógica consecuencia es la desestimación del presente recurso de casación.

CUARTO.- *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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, 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 segundo de esta sentencia.

Segundo.- Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por don José Ignacio Díaz de la Serna, Procurador de los Tribunales en la representación que consta acreditada en autos de don Bernardo y doña Loreto, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, de fecha 5 de abril de 2017, dictada en el procedimiento núm. 567/2015, sobre impugnación de la resolución de 29 de mayo de 2015, del

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, dictadas en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, acumuladas, instadas frente a liquidaciones tributarias del IRPF, ejercicio 2007.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.