

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078576

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1004/2020, de 16 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5076/2017

**SUMARIO:**

**IRPF. Exención por reinversión. Vivienda habitual. Plazo de reinversión de la ganancia patrimonial obtenida por la enajenación de vivienda habitual en obra futura.** Se trata de determinar cómo computa el plazo de dos años para la reinversión cuando la transmisión determinante de la ganancia se obtiene mediante permuta, conocida en el tráfico jurídico, y que se articula mediante la entrega de un solar o terreno edificable a cambio de edificación futura, que deberá facilitar el otro permutante. La ley, ni define los conceptos de ganancia, transmisión ni reinversión, ni agota el régimen de la exención, que remite al reglamento las condiciones esenciales de la exención, lo que parece contrariar abiertamente el principio del art. 8 LGT. Trasladada al caso concreto la doctrina civil sobre la permuta, su contenido obligacional y su aptitud traslativa del dominio, resulta que, en el caso debatido, el contrato celebrado, al que se ha hecho alusión más arriba, instrumenta una permuta, negocio traslativo del dominio. En la permuta, considerada desde el punto de vista de la ley fiscal -sea de cosas ambas presentes o de cosa presente a cambio de cosa futura- la finalidad es efectuar la transmisión que materializa la ganancia patrimonial, en este caso, de la vivienda habitual; pero si, además, como aquí ha sucedido, la parte permutante, el contribuyente, entrega la cosa, lo que consta en la escritura de permuta de 27 de octubre de 2006, que por tanto sale de su patrimonio y es adquirida por la contraparte contractual, es en ese momento, justamente, aquél en el que se lleva a cabo la reinversión que culmina el ciclo de actos que hace posible la exención por reinversión, dados los hechos de que hemos de partir, y siempre que el destino final del inmueble entregado sea el de vivienda habitual, de lo que aquí no se discrepa. Lo razonable, pues, es considerar que la reinversión a que se refiere la ley, como concepto jurídico, considerado en términos generales, exige la aplicación de la cantidad objeto de la ganancia experimentada a la adquisición de la vivienda de sustitución. [Vid., STS, de 26 de octubre de 2012, recurso nº 1573/2011 (NFJ049348)]. El Tribunal fija como criterio interpretativo que a la vista la particularidad de la permuta como negocio bilateral, oneroso y traslativo del dominio, en cuanto sintetiza en un solo acto los intercambios propios de dos compraventas recíprocas, la doctrina procedente al caso, para los hechos que hemos descrito, es que la reinversión que debe realizar el propietario que obtiene y materializa la ganancia patrimonial, a efectos de su exención, ex art. 38.1 Ley IRPF de 2006, mediante permuta, cuando ésta haya supuesto la entrega total e incondicional de la cosa, mediante la traditio está dentro del plazo regulado en el reglamento, aun en el caso de que el otro permutante no entregue la cosa futura a que viene obligado en el plazo de dos años previsto, pues en tal caso estaríamos ante una demora en el cumplimiento de lo pactado por parte de éste, que es un tercero ajeno a la relación tributaria, pues el contribuyente ya reinvertió, es de reiterar, cuando entregó la cosa cuyo valor agotaba la totalidad de la ganancia experimentada. La sentencia de instancia ha de ser casada, ya que ha lugar a tal efecto procesal, no sólo por la severa incongruencia de que adolece y que deja al lector sin motivación propia de su contenido, sino porque su tesis, al venir derivada de la resolución de un litigio diferente al suscitado, sitúa en un momento aquí inexistente la finalización del plazo de la reinversión, pues no ha habido contrato de arrendamiento de obra que conste. [Vid., ATS de 19 de febrero de 2018, recurso n.º 5076/2017 (NFJ078577) que plantea el recurso de casación contra la STSJ de Cataluña de 1 de junio de 2017, recurso n.º 1002/2013 (NFJ078578) que se casa y anula ]

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.  
RD 1775/2004 (Rgto. IRPF), arts. 39 y 52.  
RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 41 y 55.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 8.

Código Civil, arts. 1.446, 1.539 y 1.541.  
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 38.  
Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 36.

**PONENTE:**

*Don Francisco José Navarro Sanchis.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.004/2020

Fecha de sentencia: 16/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5076/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5076/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

## SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente  
D. Ángel Aguallo Avilés  
D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara  
D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 16 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 5076/2017, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 422/2017, de 1 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pronunciada en el recurso nº 1002/2013 (ES:TSJCAT:2017:5461). Ha comparecido como parte recurrida el Procurador don Eduardo Codes Feijoo en nombre y representación de don Alvaro.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 1 de junio de 2017, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Se estima el recurso contencioso administrativo número 1002/2013 interpuesto por D. Alvaro contra el acto objeto de esta litis en el extremo en que desestima la reclamación presentada contra el acuerdo de liquidación, que se anula en tal pronunciamiento, así como el acuerdo de liquidación del que trae causa, reconociendo al recurrente el derecho al reintegro del ingreso que por tal concepto hubiera realizado, con sus intereses; sin costas [...]."

**Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito de 1 de septiembre de 2017, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 1 de junio de 2017 por la Sección Primera de la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 1002/2013.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, el Abogado del Estado identifica como normas infringidas el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT) que proscribiera toda interpretación amplia y flexible de la normativa reguladora de las exenciones; el artículo 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF); y el artículo 41 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF de 2007). Esta regulación es similar, en lo que se refiere a las cuestiones debatidas, a la aplicable, *ratione temporis*, al caso de autos: el artículo 36 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo y el artículo 39.2 de su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (RIRPF 2004),

siendo de considerar que los dos preceptos reglamentarios invocados como infringidos son incompatibles entre sí, toda vez que se suceden en el tiempo, siendo sólo el de 2004 el aplicable al caso.

3. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 27 de septiembre de 2019, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La Administración del Estado, parte recurrente, ha comparecido el 13 de octubre de 2017 y don Alvaro parte recurrida, el 10 de noviembre de 2017, dentro ambas partes del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

#### **Tercero.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La Sección Primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 19 de febrero de 2018, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Interpretando los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 41 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, determinar, para aquellos supuestos de permuta de vivienda habitual a cambio de obra futura, cuál es el plazo para reinvertir el importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual [...]"

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 9 de abril de 2018, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que, en virtud de lo expuesto en su escrito, se case la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y se considere conformes a Derecho tanto el acto administrativo de liquidación como el de revisión, impugnados en el recurso de instancia.

#### **Cuarto.** *Oposición del recurso de casación.*

El Procurador don Eduardo Codes Feijoo, en nombre y representación de don Alvaro, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 12 de junio de 2018, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria del presente recurso, por la que se confirme la sentencia impugnada, que le es favorable.

#### **Quinto.** *Vista pública y deliberación.*

Esta Sala no consideró la celebración de vista pública, por lo que señaló para la deliberación de este recurso, originariamente, el día 24 de marzo de 2020, fecha en la que no se pudo llevar a efecto tal trámite procesal como consecuencia de la suspensión de los plazos judiciales ordenada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 -RDAE-. Por tal razón, se pospuso la celebración de tales actos procesales hasta el día 7 de julio de 2020, en que este Tribunal pudo al fin contar con los medios telemáticos suficientes al efecto para la deliberación, fecha en la que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, en síntesis, el plazo de reinversión a que la ley condiciona la exención de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual, en los casos en que, como aquí sucede, la transmisión generadora de la ganancia se ha

llevado a cabo mediante permuta y, en particular, a través de la modalidad de entrega actual de vivienda y su solar a cambio de la entrega de cosa futura.

Según el auto de admisión, se nos solicita que, interpretando los artículos 38.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 41 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, determinar, para aquellos supuestos de permuta de vivienda habitual a cambio de obra futura, cuál es el plazo para reinvertir el importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual.

### **Segundo.** *Algunas consideraciones fácticas preliminares.*

A falta de hechos probados de la sentencia impugnada, que los sustituye por los de otro asunto ajeno al que debía decidir, tenemos los no controvertidos por las partes en el proceso:

El 27 de octubre de 2006, el Sr. Alvaro otorgó una escritura pública por la cual cedió a título de permuta la mitad indivisa de la casa que constituía su vivienda habitual a una sociedad del sector de la promoción y construcción inmobiliarias. En contraprestación de la cesión la citada sociedad se comprometió y obligó a construir, sobre la parcela resultante de la agrupación de la finca adquirida con otra colindante, un conjunto urbano integrado por viviendas unifamiliares adosadas, y a transferir a mi representado, en pago de la permuta, el pleno dominio de una de las nuevas viviendas, una vez construida sobre el mismo solar.

Según afirma el recurrente y nadie niega en el debate trabado en la instancia, la propia escritura pública establece los términos previstos para ello, que sintéticamente pueden resumirse en un plazo de noventa días desde la firma de la escritura para solicitar la licencia de obras, y el inicio de éstas dentro de los sesenta días siguientes a la concesión de dicha licencia, debiendo finalizar la construcción y realizarse la entrega en un plazo máximo de dieciocho meses desde la misma concesión de la licencia.

El 13 de noviembre de 2009 fue otorgada la escritura pública por la cual se formalizó la entrega al Sr. Alvaro, en pago de la permuta, de la vivienda pactada, que pasó a constituir la vivienda habitual de mi representado.

En la autoliquidación presentada por el IRPF (modelo D-100) correspondiente al ejercicio 2006, aparece debidamente consignada la ganancia patrimonial resultante de la indicada permuta, y sometida a la exención por reinversión en vivienda habitual prevista por el vigente artículo 36 de la Ley del Impuesto.

En síntesis, el pago de la permuta de la primera vivienda habitual consistió precisamente en la entrega de la nueva vivienda. Lo obtenido con la transmisión de la vivienda transmitida es precisamente la vivienda adquirida.

### **Tercero.** *Análisis sobre la reinversión de la ganancia obtenida en la vivienda habitual.*

1. De la regularización que dio lugar al pleito de instancia resultó un incremento de la base imponible, al considerar la Administración que era improcedente la exención por reinversión en vivienda habitual, consignada en la autoliquidación, tratándose el supuesto de la transmisión de la mitad indivisa de un inmueble, a título de permuta por construcción futura, instrumentada en escritura pública de 27 de noviembre de 2006, siendo así que la escritura pública de entrega de la vivienda de reemplazo a cambio de la entregada se celebró el 13 de noviembre de 2009, lo que llevó a la Administración a considerar que se había incumplido el plazo de materialización de la reinversión de dos años, previsto en el art. 39.2 del Reglamento de la Ley del Impuesto, aprobado por RD 1775/2004.

2. Se trata de determinar, pues, cómo computa el plazo de dos años para la reinversión cuando la transmisión determinante de la ganancia se obtiene mediante permuta, conocida en el tráfico jurídico, y que se articula mediante la entrega de un solar o terreno edificable a cambio de edificación futura, que deberá facilitar el otro permutante. El precepto que regula la exención por reinversión no singulariza los negocios traslativos aptos para servir de fundamento a la exención, por lo que la permuta es uno de ellos, pero su régimen jurídico presenta características propias en las que no parece reparar el precepto legal, que hace girar la regulación, implícitamente, en torno a la compraventa.

3. Según el artículo 38.1 de la LIRPF 2006 (exención por reinversión):

"[...] Artículo 38. Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión.

1. 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 [...]"

4. Por tanto, la ley, ni define los conceptos de ganancia, transmisión ni reinversión, ni agota el régimen de la exención, que remite al reglamento las condiciones esenciales de la exención, lo que parece contrariar abiertamente el principio del artículo 8 LGT:

"Artículo 8. *Reserva de ley tributaria.*

Se regularán en todo caso por ley: ...

d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

5. Sentado esto, el artículo 41 RIRPF 2007, sobre exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación, establece (sucediendo al anterior artículo 39 RIRPF 2004:

"[...] 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, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

... 3. 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 de la vivienda habitual o en un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta de la vivienda habitual 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 [...]"

6. La sentencia de la Sala de este orden jurisdiccional de Cataluña estima el recurso y considera, según nuestro criterio desafortunadamente, que basta para cumplir el plazo de dos años con encargar la obra a efectos del arrendamiento de obra del Código Civil. Dice así la sentencia:

"SEGUNDO: Los presupuestos del caso son sustancialmente iguales a los ya contemplados por esta Sala y Sección en su sentencia núm. 539/2012, de 12 de mayo, recurso 425/2009 cuyo Fundamento segundo expresa:

"SEGUNDO.- Los hechos, en los que existe conformidad y resultan acreditados en las actuaciones, que configuran el presupuesto de este recurso, son la enajenación de la vivienda habitual por escritura de 5 de marzo de 2001, la inversión de parte de la ganancia obtenido por la enajenación en la adquisición de una parcela por escritura de 20 de abril de 2001, la posterior inversión del resto de las ganancias en la construcción de un inmueble, su conclusión el 15 de julio de 2003 y el destino de tal inmueble a vivienda habitual.

Con tales presupuestos la Administración considera que no cabía aplicar la exención por reinversión de conformidad con el art. 36 de la Ley del IRPF 40/1998 y art 39 de su Reglamento, aprobado por RD 214/1999, por cuanto ambos preceptos establecen que la reinversión se ha de destinar a la adquisición de vivienda y en el plazo no superior a dos años desde la enajenación, según el citado artículo del Reglamento, que no cabe asimilar adquisición a construcción porque tal asimilación está contemplada en el art. 52.1 del Reglamento, comprendido en el Título II, capítulo 1, y por tanto solo a efectos de deducción, y que la terminación de las obras -se entiende que entonces se produjo la adquisición- tuvo lugar transcurridos los dos años desde la enajenación por la que se obtuvo el incremento, lo que, a su juicio, es obstáculo para entender que la inversión se produjo en aquel plazo de dos años.

Cierto que el término adquisición ha de entenderse en el sentido jurídico, como no puede ser de otro modo. No obstante, ello no implica que en el presente caso haya de estarse a la teoría del título y el modo, de manera que hasta que no se entregue la obra no se considera adquirida la propiedad, por cuanto nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de obra, es decir aquel cuya causa esencial no es transmitir la propiedad sino llevar a efecto la construcción, máxime en este caso en que el recurrente era promotor y no consta que se trata de un arrendamiento de obra con suministro de materiales, de manera que el recurrente era dueño de la obra desde su iniciación, concepto este que refleja el Código Civil en los artículos 1588 y siguientes de forma reiterada.

Desde el punto de vista fiscal, es cierto que la asimilación de la adquisición y construcción se establece en el Reglamento de la Ley del Impuesto a efectos de deducción, art. 52, y aún cabe añadir que el art. 39.1 determina que, a los efectos de exención por reinversión, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación.

No obstante, la previsión del primer precepto citado no excluye, por sí, que pueda aplicarse al supuesto de exención, y respecto al segundo precepto no necesariamente se ha de interpretar en el sentido de que cuando la norma contempla un supuesto se han de excluir los demás.

Por el contrario, de la posición jurídica de las partes en el contrato de arrendamiento de obra, en los términos dichos, se ha de establecer que la adquisición se produce en el momento en que se contrata la ejecución - art. 1588 del Código Civil - y es desde entonces cuando se aplica el art. 52.1 del Reglamento de manera que la construcción ha de concluir en el plazo de cuatro años desde el inicio de la inversión, de conformidad con el art. 52.1 del Reglamento a fin de que la construcción, una vez ultimada, sea apta para servir a su destino, extremo este último que refiere la consulta de la DGT 41/2004, de 19 de enero de 2004, y que es procedente en atención a una interpretación estricta de la ley tendente a evitar el fraude que supondría prolongar "sine día" el plazo de construcción con, en este caso, la aplicación del beneficio sin posibilidad de fijación del momento a que se ha de estar para la verificación de su presupuesto, es decir, la condición de vivienda habitual de la construcción...".

7. Es de notar que la Sala sentenciadora incurre en una muy notable incongruencia por error, en la medida en que resuelve el asunto in aliunde, por remisión a los razonamientos de otra sentencia anterior de la propia Sala, que reproduce, por reputarla, erróneamente, idéntica en sus hechos y circunstancias a los del caso de debe resolver, pues se refiere, como centro de su atención, a un contrato de arrendamiento obra del artículo 1588 del Código civil, celebrado de forma conjunta o complementaria entre ambos permutantes, situación que determina que su criterio sea inservible por completo para decidir el caso presente, al margen de que sitúa el dies ad quem en un momento equivocado porque en él, en la celebración de ese contrato de ejecución de obra vinculado a la permuta, no se produce ni transmisión ni reinversión, a menos que hubiera constancia fidedigna de datos esenciales atinentes a su ejecución, como los pagos debidos al constructor y su fecha. Al margen de tal error en los hechos, se aplica como base de la decisión el artículo 52 del Reglamento del IRPF de 1999, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, ya derogado al suceder los hechos acerca de los cuales había de pronunciarse. En cualquier caso, tal precepto se refiere a la deducción por reinversión y no guarda relación con lo que debemos dilucidar en este recurso.

8. Por su parte, el recurso de casación del Abogado del Estado no está debidamente fundado. Con independencia de que se basa en el reglamento IRPF de 1999, anterior al aplicable al caso, cita el de 2007 como infringido -que tampoco lo es-, su razonamiento reside en que la reinversión se ha de destinar a la adquisición de vivienda en el plazo no superior a 2 años desde la enajenación, según el artículo 41 del Reglamento (de 2007). Dice que no cabe asimilar adquisición a construcción porque tal asimilación está contemplada en el art. 52.1 del Reglamento (de 1999), comprendido en el Título II, capítulo 1 -y por tanto, sólo para la deducción por reinversión,

no de la exención-, y que la terminación de las obras -se entiende que entonces se produjo la adquisición- la reinversión se ha de destinar a la adquisición de vivienda y en el plazo no superior a dos años desde la enajenación, según el citado artículo. Pero invoca al efecto el antiguo reglamento, aquí inaplicable.

Omite decir que el artículo 41.2 RIRPF dispone (en la versión de 2004 aplicable al caso, distinta de la transcrita):

"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 [...]".

#### **Cuarto.** Aspectos jurídicos de la permuta como contrato traslativo del dominio.

A la vista de las posiciones encontradas de la sentencia y el recurso de casación frente a ella, consideramos que ninguna de tales tesis es la correcta.

1) El Abogado del Estado no sólo aspira a que la sentencia que le resulta desfavorable sea casada, sino a que se establezca como doctrina jurisprudencial que para que la reinversión se produzca dentro de los dos años -previsión reglamentaria para la venta, como hemos transcrito-, la entrega o traditio del inmueble que va a constituir la vivienda habitual se debe hacer dentro del plazo de los dos años desde la permuta, conforme a la teoría del título y el modo, que aquí supondría interpretar el término reinversión como adquisición jurídica de la propiedad, requisito que, hemos de decir, no se desprende en modo alguno de la regulación legal.

2) El contribuyente y la Sala, en el extremo contrario -aun ésta con el grave problema de congruencia y, por ende, de motivación, de que viene aquejada, consideran que basta la celebración del contrato de obra para entender cumplido el requisito, lo cual no puede ser conceptualizado como reinversión ( art. 1588 C.C.). Pero en este caso no consta celebración de contrato alguno de esa clase en que haya participado el recurrido, toda vez que la cita que realiza la sentencia incorpora datos relativos a otro litigio distinto del que se dilucida. Es cierto que la grave incongruencia padecida en la sentencia es de muy problemática solución en el ámbito de la casación vigente, que ha relativizado la importancia de los errores in procedendo hasta su virtual desaparición -a menos que se vincularan, de alguna manera, con algún interés casacional específico, todo ello al margen de que no ha sido denunciada en el recurso-, pero como vicio propio de la sentencia que es también afecta notablemente a las facultades del Tribunal de casación para resolver su recurso, pues se encuentra con unos hechos supuestamente declarados probados y con la constatación de su inutilidad al caso. Volveremos luego sobre este punto crucial.

c) La jurisprudencia de esta Sala, no para determinar el plazo de la reinversión, sino para examinar el régimen de imputación temporal de los pagos en los contratos con precio aplazado, señala lo siguiente, en sus sentencias de 26 de octubre de 2012, recurso de casación nº 1573/2011; y de 30 de octubre de 2012, rec. nº 2241/2011, en supuestos de permuta de cosa futura.

La primera de ellas analiza el periodo a que imputar la ganancia patrimonial:

"TERCERO.- El recurso tiene que ser desestimado al ser pacífico el hecho de que la operación de permuta de suelo por obra futura es intrínsecamente una operación a plazo cuando el pago, en este caso la obra, se percibe en un plazo superior a un año.

La Sala Primera del Tribunal Supremo, al pronunciarse sobre la naturaleza de este contrato, ha establecido la siguiente doctrina, que impide aceptar la tesis que propugnan los recurrentes:

"El contrato de permuta de solar por edificio a construir es una modalidad contractual atípica, admitida por la Sala Primera, entre otras muchas, en SSTS de 13 de marzo de 1997 , 3 de octubre de 1997 , 1 de diciembre de 2000 , 26 de febrero de 2001 , 6 de febrero de 2002 , 26 de abril de 2007, RC n.º 2426/2000 , 8 de mayo de 2008, RC n.º 1631/2001 , 6 de julio de 2009, RC n.º 559/2005 , 3 de noviembre de 2009, RC n.º 217/2005 ; 20 de noviembre de 2009, RC n.º 1904/2005 ; 13 de noviembre de 2009, RC n.º 552/2005 y 13 de abril de 2010, RC n.º 1069/2006 . Presenta conexión con tres figuras contractuales tipificadas en el CC, como son la compraventa, la

permuta y el arrendamiento de obra, lo que implica que las normas reguladoras de estos contratos serán de aplicación subsidiaria, en defecto de lo libremente estipulado por las partes con base al principio de libertad contractual (por todas, STS de 7 de abril de 1999, RC n.º 3292/1994 ).

A diferencia del contrato de permuta de bienes presentes, en que ambas cosas existen y están determinadas desde su celebración, y pueden ser adquiridas por los permutantes desde ese momento, en el de permuta de suelo por edificio a construir estamos ante un contrato cuyo objeto es cierto, en cuanto determinable sin necesidad de un nuevo acuerdo entre las partes contratantes ( SSTS de 31 de diciembre de 1999 , citada por la de 13 de abril de 2010, RC n.º 1069/2006 , y de 20 de noviembre de 2009, RC n.º 1904/2005 ) pero que, independientemente de cómo acuerden las partes denominar a este negocio, lo que lo singulariza es que con él se pretende desvincular la cesión del solar a la entidad encargada de construir del derecho personal que ostenta el cedente del terreno sobre la edificación futura, de manera que mientras el dominio sobre el solar lo adquiere la parte cesionaria del mismo en el acto de la firma de la escritura pública (de permuta, cesión o venta de cosa futura), la propiedad sobre el edificio pendiente de construir o sus partes (pisos o locales concretos), cuya entrega conforma la contraprestación de la cesionaria del suelo, depende, primeramente, de que efectivamente esta última cumpla el compromiso asumido de edificar; y en segundo lugar, de que se haga entrega del mismo pues la mera perfección del contrato -título- no produce efectos traslativos del derecho real sino va seguido del modo o tradición."

En definitiva, tratándose de una operación a plazo, en el IRPF, permuta de suelo por obra futura, y salvo que el sujeto pasivo declare la ganancia en el mismo ejercicio de la permuta, ha de entenderse obtenida la ganancia, por la regla especial de imputación en caso de operaciones con precio aplazado, proporcionalmente a medida en que se efectúen los cobros, en este caso cuando se recibe la edificación, a diferencia de lo que ocurre en el IVA, en el que el devengo se produce en la fecha en que se realiza la permuta [...]"

En el mismo sentido, la STS de 30 de octubre de 2012, rec.: 2241/2011, ponente: Sr. González González), que se remite a la anterior.

Finalmente, la STS de 7 de febrero de 2006 (rec. 1424/2001) examina la permuta a efectos del Impuesto sobre sociedades -exención por reinversión en activos fijos del artículo 15.8 de la Ley 61/1978- en que señala, en favor del contribuyente, que éste tiene derecho a agotar el plazo de dos años, aun en caso de permuta, mediante inversiones intermedias a la final, saliendo al paso de la tesis de la Administración de que la permuta como negocio traslativo ponía fin temporal a la posibilidad de reinversión, tesis que, aun a efectos de otro impuesto y de otra regulación, guarda semejanza en las instituciones y en la mecánica operativa, bajo el esquema ganancia-transmisión-reinversión-, es antagónica a la que ahora sostiene, pues entonces consideraba que la permuta es el elemento al mismo tiempo de la transmisión -porque es un negocio traslativo y con el contribuyente efectúa la transmisión- y de reinversión -porque paga con la entrega de bien.

Ello a efectos de permuta de cosa por cosa actuales y simultáneas, lo que se complica en el caso de permuta de cosa actual por cosa futura.

d) También, la respuesta a una consulta de la Dirección General de Tributos de 16 de septiembre de 1997 -bajo la Ley del IRPF de 1991- decía que la construcción debe ser tratada como reinversión, siempre que su inicio tenga lugar en el periodo de dos años y finalice antes de cuatro años desde su inicio, trasladando los elementos previstos en la asimilación a la adquisición del artículo 55.1.1º del Reglamento -inaplicable al caso, una vez más-. La consulta se cita en la SAN 2ª de 26 de julio de 2005 (rec. 1039/2002), que admite la reinversión de las cantidades entregadas en los dos años, en pago de la construcción. También, consulta DGT nº 773/99, de 14 de mayo de 1999, por la que la reinversión efectiva, dentro del plazo de dos años, exige que se entregue en ese término al promotor el total obtenido con la transmisión de la vivienda.

e) Es preciso, a nuestro juicio, traer a colación la naturaleza y efectos de la permuta como negocio traslativo del dominio y, en lo que aquí interesa, como medio idóneo para hacer efectiva la transmisión y la reinversión a que se refiere el artículo 38.1 LIRPF, antes reproducido.

La permuta es un contrato principal, consensual, bilateral, oneroso, conmutativo y traslativo del dominio, por el cual dos personas se obligan a transferir mutuamente el dominio de una o varias cosas, que al celebrarse pertenecían a cada una de ellas.

El artículo 1538 del Código Civil define la permuta como un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.

La mejor doctrina civilista acentúa la finalidad traslativa, la define como "un contrato principal, consensual, bilateral, oneroso, conmutativo y traslativo del dominio, por el cual dos personas se obligan a transferir mutuamente el dominio de una o varias cosas, que al celebrar la permuta pertenecían a cada una de ellas".

Del concepto dado se derivan sus caracteres:

- a) Es un contrato consensual. Es decir, se perfecciona por el consentimiento, sin necesidad de entregar una y otra cosa.
- b) Bilateral y recíproco. Se trata de dos obligaciones recíprocas, la de cada uno de los permutantes.
- c) Oneroso. La obligación de cada uno tiene la contraprestación en la del otro.
- d) Traslativo del dominio. La permuta produce obligaciones, no transmite por sí misma la propiedad. Ahora bien, es título traslativo de la misma, por cuanto junto con el modo (tradición real o ficticia) produce la adquisición de la propiedad.
- e) Obliga a transmitir el dominio de cada una de las cosas permutadas.

A diferencia de la compraventa, en la que el vendedor se obliga a la entrega y al saneamiento de la cosa, en la permuta se obligan, además, a la entrega de la propiedad. Por lo que con base al artículo 1539 del Código Civil se establece la posibilidad de la resolución de la permuta de cosa ajena.

El Código Civil apenas regula la permuta, ya que sólo da normas parciales sobre su contenido y se remite al régimen de la compraventa, como dispone el artículo 1541 CC: "en todo lo que no se halle especialmente determinado en este título, la permuta se regirá por las disposiciones concernientes a la venta", y ha de entenderse que tal remisión será siempre que tales disposiciones puedan ser aplicables a la permuta.

Es decir, esta remisión a las disposiciones de la compraventa no puede ser plena, dada las fundamentales diferencias entre ambas, sobre todo por la intervención de dinero en la compraventa.

De manera excepcional, puede intervenir dinero en la permuta, tal y como se deriva del artículo 1446 CC: "si el precio de la venta consistiera parte en dinero y parte en otra cosa se calificará el contrato por la intención manifiesta de los contratantes. No constando ésta, se tendrá por permuta, si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente; y por venta en el caso contrario".

f) En cuanto al contenido obligacional, la especialidad de la permuta es la obligación de transmisión de la propiedad, por lo tanto, si se acredita que uno de los permutantes no era el titular de la cosa permutada, ello facultará al otro a la resolución del contrato. A ella se refiere el artículo 1539 CC: "si uno de los contratantes hubiese recibido la cosa que se le prometió en permuta, y acreditase que no era propia del que la dio, no podrá ser obligado a entregar la que él ofreció en cambio, y cumplirá con devolver la que recibió".

Por lo que hace a la permuta de un solar por pisos o locales pendientes de construir en el futuro, de igual manera que en la compraventa, cabe la permuta de cosa futura. Ahora bien, la permuta de un solar a cambio de pisos que el otro permutante se obliga a entregar cuando se termine el edificio, obligándose éste permutante a su construcción, es una figura de gran importancia práctica, sobre todo por la frecuencia con la que se da, por lo que es numerosa la jurisprudencia al respecto.

Así la doctrina jurisprudencial podemos sintetizarla en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) de 8 de marzo 2001: "En primer lugar, se produjo un contrato de permuta de cosa futura, que la jurisprudencia (sentencias de 31 Octubre 1986, que resume la anterior; 5 Julio 1989, 10 Marzo 1990, 7 Junio 1990, 18 Diciembre 1990, 7 Mayo 1993, 30 Septiembre 1993, 24 Noviembre 1993 y 19 Noviembre 1994) ha calificado de contrato atípico, do ut des, asimilable a la permuta; cuya permutante D.<sup>a</sup>..., transmitió la propiedad del solar a los otros permutantes Sres. Prudencio. y Prudencio.. y de cuyo contrato de permuta no consta su resolución; estos últimos, propietarios, vendieron a D... un determinado piso y le entregaron la posesión: éste ha adquirido su derecho de propiedad, por título (contrato de compraventa) y modo (tradición real por entrega de la posesión); cuya propiedad tiene su fundamento en los artículos 1538 y 1541 del Código civil en cuanto a la permuta que produjo la titularidad dominical de los vendedores, artículos 1445 y 1462, primer párrafo, en cuanto a la compraventa y a la tradición, y artículos 1095 y 609 relativos al título y al modo como traslativos del derecho de propiedad".

g) Traslada al caso concreto la doctrina civil sobre la permuta, su contenido obligacional y su aptitud traslativa del dominio, resulta que, en el caso debatido, el contrato celebrado, al que se ha hecho alusión más arriba, instrumenta una permuta, negocio traslativo del dominio.

A diferencia de lo que sucede con la compraventa, en que operan como elementos de intercambio la cosa y el dinero -de suerte que la reinversión requeriría de una actividad posterior del sujeto pasivo del impuesto para consumir la cadena de requisitos del derecho a la reinversión, mediante una adquisición posterior de la cosa de reemplazo con el dinero obtenido-, en el contrato de permuta se sintetizan en un solo momento o acto ambos pasos sucesivos: se obtiene la ganancia -mediante la celebración de un contrato que obliga a la transmisión de la propiedad de una cosa a cambio de otra equivalente, mediante permuta-; y se efectúa o materializa la reinversión, porque la ganancia afluente mediante la celebración del contrato traslativo se reinvierte con la mera entrega de la cosa prometida en permuta, como consta que aquí ha sucedido.

En suma, en la permuta, considerada desde el punto de vista de la ley fiscal -sea de cosas ambas presentes o de cosa presente a cambio de cosa futura- la finalidad es efectuar la transmisión que materializa la ganancia patrimonial, en este caso, de la vivienda habitual; pero si, además, como aquí ha sucedido, la parte permutante, el Sr. Alvaro, entrega la cosa, lo que consta en la escritura de permuta de 27 de octubre de 2006, que por tanto sale de su patrimonio y es adquirida por la contraparte contractual, es en ese momento, justamente, aquél en el que se lleva a cabo la reinversión que culmina el ciclo de actos que hace posible la exención por reinversión, dados los hechos de que hemos de partir, y siempre que el destino final del inmueble entregado sea el de vivienda habitual, de lo que aquí no se discrepa.

Dicho de otro modo, el Sr. Alvaro agota en ese momento su prestación obligacional, con la celebración de un negocio traslativo (título) y trasfiere su dominio (modo). Desde el punto de vista fiscal, ha reinvertido, pues nada más ha de hacer al efecto. La entrega de lo que reciba, en el futuro, es prestación no suya, sino de la parte contractual contraria -que debe entregar la cosa prometida a cambio de la recibida-, y a su puntual cumplimiento no puede supeditarse el reconocimiento del derecho a la exención, precisamente porque la prestación de hacer.

Distinto sería el caso, aquí no concurrente, de que se entregase la cosa como parte del valor de la cosa futura objeto de la permuta, de suerte que el resto del valor económico, materializado en dinero, sirviera para sufragar los costes de la construcción, como sucede a menudo y como parece ser el caso examinado en la sentencia aquí recurrida.

h) Lo razonable, pues, es considerar que la reinversión a que se refiere la ley, como concepto jurídico, considerado en términos generales, exige la aplicación de la cantidad objeto de la ganancia experimentada a la adquisición de la vivienda de sustitución.

Así figura en varias obras de la mejor doctrina que la reinversión se entendería realizada desde que haya compromiso en firme de adquirir la nueva vivienda con los correspondientes desembolsos, al margen de que se produzca efectivamente la entrega. Esto es, bastaría con el desembolso anterior a la entrega para entender cumplido el plazo, si es anterior, en lo que se ha considerado criterio económico por oposición al jurídico, que exigiría la titularidad, a través de la tradición, al contribuyente, de la vivienda de sustitución de la primitivamente entregada.

El fundamento de nuestra tesis se encuentra más nítidamente expresado si tomamos en consideración, como ejemplo ilustrativo, la permuta que conciertan dos personas que, recíprocamente, deciden intercambiar sus respectivas viviendas habituales. En tal caso, no sería discutible que la celebración del contrato y la entrega por parte de cada contratante del inmueble que le incumbe situaría a ambos contratantes en beneficiarios de la exención, por el solo hecho de la permuta, sin mayores requisitos ni exigencias o plazos, con tal que los valores queridos como equivalentes fueran realmente tales y manteniendo el requisito del destino del inmueble a vivienda habitual.

**Quinto.** *Fijación de criterios interpretativos sobre la cuestión de interés casacional objetivo delimitada en el auto de admisión.*

Vista la particularidad de la permuta como negocio bilateral, oneroso y traslativo del dominio, en cuanto sintetiza en un solo acto los intercambios propios de dos compraventas recíprocas, la doctrina procedente al caso, para los hechos que hemos descrito, es que la reinversión que debe realizar el propietario que obtiene y

materializa la ganancia patrimonial, a efectos de su exención, ex art. 38.1 LIRPF de 2006, mediante permuta, cuando ésta haya supuesto la entrega total e incondicional de la cosa, mediante la traditio, está dentro del plazo regulado en el reglamento, aun en el caso de que el otro permutante no entregue la cosa futura a que viene obligado en el plazo de dos años previsto, pues en tal caso estaríamos ante una demora en el cumplimiento de lo pactado por parte de éste, que es un tercero ajeno a la relación tributaria, pues el contribuyente ya reinvertió, es de reiterar, cuando entregó la cosa cuyo valor agotaba la totalidad de la ganancia experimentada.

**Sexto.** *Resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso.*

Resultado de aplicar la anterior doctrina al caso es, en primer lugar, que la sentencia de instancia ha de ser casada, ya que ha lugar a tal efecto procesal, no sólo por la severa incongruencia de que adolece y que deja al lector sin motivación propia de su contenido, sino porque su tesis, al venir derivada de la resolución de un litigio diferente al suscitado, sitúa en un momento aquí inexistente la finalización del plazo de la reinversión, pues no ha habido contrato de arrendamiento de obra que conste.

Dicho lo cual tampoco procede acoger en lo demás la posición procesal del abogado del Estado, en que propugna, en desacuerdo con lo que hemos expuesto, que condiciona el cumplimiento del plazo de dos meses, establecido en un reglamento que no identifica con la precisión exigible, a la entrega material de la vivienda construida a cambio de la originariamente cedida, mediante la teoría del título y el modo, exigencia que ni se encuentra en la ley ni cabe deducirla de su tenor, pues ésta habla de reinversión.

**Séptimo.** *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 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 :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado contra la sentencia de 1 de junio de 2017, de la Sección Primera de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso nº 1002/2013, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 1002/2013, promovido en la instancia por el Sr. Alvaro frente a los actos administrativos allí impugnados, ya identificados, que anulamos por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, declarando que la reinversión controvertida se efectuó dentro del plazo reglamentario.

4º) 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.

Nicolás Maurandi Guillén  
Ángel Agualló Avilés José Antonio Montero Fernández  
Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas  
Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.