

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

Referencia: NFJ079624

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1416/2020, de 29 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 894/2018

**SUMARIO:**

**IRPF. Exención por reinversión. Vivienda habitual. Incumplimiento del plazo para reinvertir. Reinversión en la construcción de la nueva vivienda habitual.** 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 -se dice erróneamente en el auto de admisión-, 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. El auto de admisión parte de una realidad errónea, tanto en la mención de los preceptos de la ley y el reglamento, posteriores en el tiempo a los que eran aplicables al caso, sino por una razón más grave: nos pregunta por el plazo de reinversión -con la misma fórmula empleada en el ATS de 19 de febrero de 2018, recurso n.º 5076/2017 (NFJ078577) resuelto por la STS de 16 de julio de 2020 recurso n.º 5076/2017 (NFJ078576)- en caso de permuta, que en aquél precedente era el supuesto que debía analizarse, no así en este. No hay, ni remotamente, ni como hecho precisado de calificación jurídica, una permuta en este caso. Los contribuyentes enajenaron, según reza la sentencia, su vivienda habitual, mediante escritura pública otorgada el 28 de septiembre de 2006, con una ganancia neta obtenida por dicha transmisión cifrada en 58.236,66 euros. El mismo día, el 28 de septiembre de 2006, los recurrentes compraron mediante escritura pública otra finca urbana sita también en el mismo municipio. No cabe establecer doctrina alguna en este caso, pues lo impide la doble disonancia del auto de admisión, con los preceptos aplicados en la sentencia y con los hechos establecidos en ella -para resumir, ajenos por completo a la idea de permuta. No procede acoger la posición procesal del abogado del Estado, en que, en desacuerdo con lo que hemos expuesto, condiciona el cumplimiento del plazo de dos años, 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, todo ello para un caso diferente al debatido [Vid., ATS, de 16 de abril de 2018, recurso n.º 894/2018 (NFJ070403), que plantea el recurso de casación que se inadmite contra la STSJ de Cataluña, de 3 de octubre de 2017, recurso n.º 159/2014 (NFJ070404), que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 14.  
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 38.  
RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 41.  
RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 36.  
RD 1775/2004 (Rgto IRPF), arts. 39 y 54.  
Código Civil, art. 1.  
Constitución española, art. 47.

**PONENTE:**

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.416/2020

Fecha de sentencia: 29/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 894/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/10/2020

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.: 894/2018

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 núm. 1416/2020

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

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 29 de octubre 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 894/2018, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 706/2017, de 3 de octubre, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso nº 159/2014. Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña María Eugenia de Francisco Ferreras, en nombre de DON Leandro y DOÑA Claudia.

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 3 de octubre de 2017, dictada en el recurso nº 159/2014, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] PRIMERO.- ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número 159/2014 interpuesto por D. Leandro y Da Inmaculada contra la resolución del TEARC objeto de la presente litis y los actos administrativos de los que trae causa, que se anulan en el extremo de reconocer a los recurrentes el derecho a la exención por reinversión en vivienda habitual del incremento obtenido en la enajenación que se trata, y se les reconoce el derecho a la devolución de las cantidades que, a resultas de esta Sentencia, deben ser consideradas como indebidamente ingresadas.

SEGUNDO.- IMPONEMOS a la Administración demandada las costas procesales devengadas en la presente instancia, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos [...]"

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

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito el 24 de noviembre de 2017, de preparación del recurso de casación, contra la sentencia de 3 de octubre de 2017, dictada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 159/2014.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se citan 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/2006); y el artículo 41 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF/2007). Esta regulación es similar, en lo que se refiere a las cuestiones debatidas, a la aplicable, *ratione temporis*, en el caso de autos: el artículo 36 del Texto refundido de la Ley del IRPF, 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.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 8 de enero de 2018, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, parte recurrente, ha comparecido el 31 de mayo de 2018 y la Procuradora doña María Eugenia de Francisco Ferreras, en representación de los Sres. Leandro y Claudia, parte recurrida, el 5 de octubre de 2018, dentro ambas 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 16 de abril de 2018, que aprecia que concurre el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, 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 reinversión de la ganancia patrimonial obtenida merced a la enajenación de vivienda habitual en 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 31 de mayo de 2018, 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, estime el recurso de casación y dicte sentencia anulando la impugnada y declarando que la interpretación más correcta en derecho es la que solicita en su escrito de interposición.

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

La Procuradora doña María Eugenia de Francisco Ferreras, en la representación ya expresada, formuló escrito de oposición el 5 de octubre de 2018, en el que solicita sentencia que declare no haber lugar al recurso de casación deducido de contrario y se confirme la sentencia recurrida.

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

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 20 de octubre de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente 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 -se dice erróneamente en el auto de admisión-, 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, determinemos, en 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 necesarias.*

1. 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 [...]"

2. Por tanto, la ley tributaria, ni define los conceptos de ganancia, ni los de transmisión ni reinversión, ni agota el régimen de la exención, que remite al reglamento sus condiciones esenciales por completo, 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".

3. Sentado esto, el artículo 41 del reglamento del impuesto -RIRPF 2007- sobre exención por reinversión en vivienda habitual establece (sucediendo al anterior artículo 39 RIRPF 2004, el realmente aplicable al caso):

"[...] 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 [...]."

4. La sentencia de la Sala de este orden jurisdiccional de Cataluña estima el recurso y considera, a nuestro criterio acertadamente, lo siguiente:

"[...] SEGUNDO: Son antecedentes a tomar en consideración para la resolución de este procedimiento los que seguidamente y de forma sucinta se exponen:

- Mediante escritura pública otorgada el día 19 de junio de 2002, los recurrentes adquirieron por mitad proindiviso el inmueble sito en Sant Feliu de Guíxols... con referencia catastral.... El valor de adquisición fue de 95.929,37 € (precio de adquisición escriturado de 86.500,00 € más gastos aportados de 9.429,37 €) siendo el valor de adquisición actualizado de 103.833,96 €.

- Este inmueble se transmitió mediante escritura pública otorgada el 28 de septiembre de 2006. El valor de enajenación fue de 162.070,62 €. En la misma fecha se otorgó escritura de cancelación de hipoteca. La ganancia obtenida por dicha transmisión se cifró en 58.236,66 €.

- El mismo día en que se vendió la anterior vivienda, el 28 de septiembre de 2006, los recurrentes compraron mediante escritura pública la finca urbana sita en el número NUM007 de la CALLE000 de Sant Feliu de Guíxols," casa compuesta de bajos solamente, con un pequeño patio al detrás".

- El 23 de junio de 2006 se visó en el Colegio de Arquitectos el proyecto de construcción de vivienda unifamiliar, consistente en planta baja y dos plantas más, con una superficie total de 194 m2. Consta que los promotores eran los propietarios del solar. El presupuesto de la obra ascendió a 98.797 €.

- El 15 de diciembre de 2006 firmaron escritura de préstamo hipotecario, para la construcción sobre el solar procedente del derribo de una casa de 68,40 metros cuadrados.

- El 26 de enero de 2009 se otorgó escritura pública declarativa de finalización de la obra, constando como fecha de finalización el 15 de diciembre de 2008. En la escritura se hace constar que la obra se ha realizado previo derribo de la edificación existente.

La AEAT consideró que los obligados tributarios incumplieron uno de los requisitos para poder aplicarla exención por reinversión, en concreto no haber reinvertido la cantidad obtenida por la transmisión de la vivienda en la construcción de un inmueble que no se acabó a fecha 28 de septiembre de 2008. Expone el acta de liquidación que " La construcción de la vivienda habitual únicamente se asimila a la adquisición de la vivienda a efectos de la deducción por compra de vivienda, en tanto que para la exención por reinversión la única asimilación es la de la rehabilitación. Por tanto, la reinversión en la construcción de la futura vivienda habitual, exige que dicha vivienda sea adquirida jurídicamente (finalización de las obras) en el plazo de dos años posteriores o anteriores a la transmisión, siendo indiferente el momento del inicio de la construcción. Por tanto, el plazo de 4 años no resulta aplicable a la exención por reinversión (DGT consulta V0426- 08 de 252-08)".

Por el contrario, los contribuyentes alegan que el 28 de septiembre de 2006 vendieron su vivienda habitual y el mismo día compraron una vivienda acabada. Aportan copia de la escritura de compraventa así como de la cancelación de la hipoteca. En fecha 15 de diciembre de 2006 solicitaron una hipoteca para rehabilitar la finca, pero esa operación fue posterior a la compra de la vivienda. La vivienda a rehabilitar ya reunía la condición de vivienda. Consideran que la consulta a la que se refiere en la motivación de la propuesta no es aplicable a su caso ya que no había comprado un terreno sino que la compra fue de una vivienda, entendiéndose por ello que se producen los requisitos de la reinversión. Invocan al efecto el artículo 54 del reglamento, el cual asimila a la adquisición de vivienda su construcción.

El TEAR desestimó la reclamación interpuesta porque con la documentación aportada (escritura de préstamo hipotecario de fecha 15 de diciembre de 2006, y escritura de declaración de obra nueva en construcción de 15 de diciembre de 2006) no se prueba en modo alguno que se procediera a rehabilitar la vivienda adquirida, sino que la adquisición de la misma en fecha 28 de septiembre de 2006, se realizó con el objetivo de construir una nueva vivienda y no de rehabilitar la ya existente. Dicha construcción finalizó más allá del plazo de los dos años es decir el 28 de septiembre de 2008, fecha en que se cumplía el plazo de dos años establecido para poder acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual.

Con cita a la Consulta Vinculante nº el TEAR argumenta que "una vez sentado que la nueva vivienda fue derribada para la construcción de una nueva, se ha de tener en cuenta que la construcción de la vivienda habitual únicamente se asimila a la adquisición de la vivienda a efectos de la deducción por compra de vivienda, en tanto que para la exención por reinversión la única asimilación es la de la rehabilitación. Por tanto, la reinversión en la construcción de la futura vivienda habitual exige que dicha vivienda sea adquirida jurídicamente (finalización de las obras) en el plazo de dos años posteriores o anteriores a la transmisión, siendo indiferente el momento del inicio de la construcción".

TERCERO.- El artículo 36 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), dispone 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 [...]". Circunstancias que se concretan en el artículo 39 del Reglamento del IRPF (RD 1775/2004, de 30 de julio) que en el apartado segundo y en relación al supuesto que nos ocupa indica que "La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años". En base a estos preceptos y dado que la transmisión de la vivienda habitual se realizó el 28 de junio de 2006 y la vivienda realizada en autopromoción no finalizó hasta el 15 de diciembre de 2008, la AEAT modificó el importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión por la transmisión de la vivienda habitual.

No obstante, el recurrente mantiene que también es de aplicación el artículo 54.1 del RIRPF, que asimila la construcción de vivienda a la adquisición de la misma, si ello cuando, como en el supuesto de autos se trate de una construcción "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".

Sobre cuál es el plazo en el que han de concluirse las obras de construcción de la nueva vivienda habitual, para poder disfrutar de la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales obtenidas con ocasión de la venta de la anterior vivienda habitual, esta Sala ha venido manteniendo el criterio interpretativo amplio en cuya virtud el plazo para iniciar la reinversión es el de dos años desde la transmisión, momento a partir del cual se inicia un plazo de cuatro años para concluir la construcción. En la sentencia núm. 539/2012, de 17 de mayo, en la que al igual que en el supuesto que nos ocupa la Administración mantenía que no cabía aplicar la exención por reinversión, por cuanto la reinversión se ha de destinar a la adquisición de vivienda y en el plazo no superior a dos años desde la enajenación, y no cabía asimilar adquisición a construcción porque tal asimilación solo se produce a efectos de la deducción por compra de vivienda, en tanto que para la exención por reinversión la única asimilación es la de la rehabilitación, ya dijimos que "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 (ahora 54 RD 1775/2004), 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".

Y aun cuando es cierto que el término adquisición ha de entenderse en el sentido jurídico, indica que la Sentencia que "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".

Añade la sentencia que "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 tendiente a evitar el fraude que supondría prolongar "sine die" 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".

Esto es, consideramos que no hay ningún obstáculo legal en aplicar al supuesto del artículo 39.1 del Reglamento del Impuesto de exención por reinversión en vivienda habitual la asimilación legal a la adquisición de vivienda de la construcción de la misma, que se realiza en el artículo 54.1 del mismo Reglamento, al regular la deducción por inversión en vivienda habitual: "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".

Así pues, y dado que la duración de la finalización de las obras era el único requisito cuestionado para que los recurrentes pudieran acogerse a la exención total por reinversión de la ganancia patrimonial por la transmisión de la vivienda habitual, procede estimar el recuso y anular la resolución y liquidación impugnada [...].

5. Es de notar que la Sala sentenciadora incurre en una cierta incongruencia por error, en la medida en que resuelve, en parte, el asunto, por remisión in aliunde a los razonamientos de otra sentencia anterior de la propia Sala que reproduce, por reputarla idéntica, erróneamente, 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 per se 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 54.1 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.

6. Por su parte, el recurso de casación del Abogado del Estado no está debidamente fundado. Con independencia de que los preceptos que se invocaron como infringidos en la sentencia eran diferentes de los aplicados en ella, pues se menciona al efecto el reglamento 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 [...]".

7. Por lo demás, el auto de admisión parte también de una realidad errónea, tanto en la mención de los preceptos de la ley y el reglamento, posteriores en el tiempo a los que eran aplicables al caso, sino por una razón más grave: nos pregunta por el plazo de reinversión -con la misma fórmula empleada en el auto de admisión del recurso de casación nº 5076/17, decidida el 16 de julio último- en caso de permuta, que en aquél precedente era el supuesto que debía analizarse, no así en este.

No hay, ni remotamente, ni como hecho precisado de calificación jurídica, una permuta en este caso. Los contribuyentes enajenaron, según reza la sentencia, su vivienda habitual, mediante escritura pública otorgada el 28 de septiembre de 2006, con una ganancia neta obtenida por dicha transmisión cifrada en 58.236,66 euros. El mismo día, el 28 de septiembre de 2006, los recurrentes compraron mediante escritura pública otra finca urbana sita también en el mismo municipio, "casa compuesta de bajos solamente, con un pequeño patio al detrás".

Salvo que constase que ambas propiedades se intercambiaron entre sí, lo que no se menciona en parte alguna, no hay aquí permuta que valga, sino dos compraventas simultáneas, siendo así que la sentencia impugnada no refleja el precio satisfecho en la compra, que, de ser superior a la ganancia antes indicada, bastaría para tener por cumplido el requisito de la reinversión. Tampoco se afirma o cuestiona que la casa adquirida fuera inepta, por ruinoso u otra razón, para constituir vivienda habitual, a efectos fiscales.

Siendo ello así, sorprende que se tengan en cuenta los acontecimientos posteriores para vincularlos con la exigencia del requisito legal: la demolición y reconstrucción de cosa propia y mediante autopromoción, esto es, sin intervención de terceros -lo que excluye de plano el contrato de arrendamiento de obra, su régimen jurídico y efectos-

Esto es, que se visara el 23 de junio de 2006 en el Colegio de Arquitectos el proyecto de construcción de vivienda unifamiliar, consistente en planta baja y dos plantas más, con una superficie total de 194 m<sup>2</sup>, con presupuesto ascendente a 98.797 euros, que el 15 de diciembre de 2006 firmaran escritura de préstamo hipotecario, para la construcción sobre el solar procedente del derribo de una casa de 68,40 metros cuadrados; y el otorgamiento

de escritura, el 26 de enero de 2009, de finalización de la obra, son actos ex post facto desde la perspectiva de la exención que nos ocupa y nos impide formar doctrina al respecto.

Por lo demás, el escrito de interposición es muy impreciso en el examen los hechos probados, de los que se aparta, para centrarse, como ya hizo el representante de la Administración en el recurso de casación que se ha mencionado, a partir de la constatación de que los hechos subyacentes en uno y otro caso divergen sustancialmente. Por lo demás, la teoría del título y el modo es también extraña al asunto, pues no la sitúa en el momento de la adquisición por los Sres. Leandro y Claudia del inmueble de sustitución del anterior -en que acaso pudiera valer esa exigencia-, válido para considerar efectuada la reinversión en plazo, sino que la refiere al momento de finalización de una obra propia, erigida en solar propio, de la que difícilmente pueda predicarse su condición de negocio traslativo.

Además de lo anterior, la Administración sostiene un concepto equivocado de la prohibición que establece el artículo 14 de la LGT, tal como es planteado en este asunto. Dicho artículo, como esta Sala ha señalado de forma reiterada, en concordancia con su propia rúbrica, únicamente prohíbe la analogía, esto es, la aplicación de un beneficio fiscal no previsto expresamente en la norma, pero semejante a otro sí recogido por la ley, pero no impone que la interpretación de los preceptos legales deba ser rigurosa o estricta, apegada al tenor literal de la norma, sino que respecto de ella, en este caso reglamentaria, son posibles interpretaciones no meramente gramaticales o literales, sino otras como la lógica, la histórica y la sistemática, máxime en casos como el presente en el que la exención fiscal de que se trata aspira a atender un principio rector de la política social constitucionalmente consagrado ( artículo 47 CE).

Por otra parte, la invocada infracción del artículo 14 LGT ha de ponerse en conexión con los preceptos a los que se referiría la analogía prohibida y, estos, a su vez, con los verdaderamente aplicables al caso debatido, lo que no sucede porque la Administración invoca al alimón las mismas normas, como conculcadas, en sus dos versiones aplicable y posterior, lo que no es admisible y, en rigor, bien pudo haber dado lugar, sin ningún esfuerzo de interpretación procesal, a la inadmisión del recurso de casación.

Finalmente, no cabe tampoco invocar como vulneradas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, como figura en el escrito de interposición, y menos aún resoluciones del TEAC, unas y otras respetables, pero ni remotamente susceptibles de ser consideradas como fuentes del ordenamiento jurídico en el sentido del artículo 1.1 del Código civil ni, por ende, de vincular a este Tribunal Supremo. Tampoco constituyen jurisprudencia en el sentido del artículo 1.6 del propio Código civil.

### **Tercero. Resolución de las pretensiones suscitadas.**

Resultado de las consideraciones anteriores es que no cabe establecer doctrina alguna en este caso, pues lo impide la doble disonancia del auto de admisión, con los preceptos aplicados en la sentencia y con los hechos establecidos en ella -para resumir, ajenos por completo a la idea de permuta-.

Dicho lo cual, no procede acoger la posición procesal del abogado del Estado, en que, en desacuerdo con lo que hemos expuesto, condiciona el cumplimiento del plazo de dos años, 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, todo ello para un caso diferente al debatido.

### **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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

## **FALLO**

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

1º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, contra la sentencia nº 706/2017, de 3 de octubre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 159/2014.

2º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo 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.