

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

Referencia: NFJ080024

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1761/2020, de 17 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8118/2019

**SUMARIO:**

**IRPF. Exención por reinversión. Vivienda habitual. Plazo de reinversión de la ganancia patrimonial obtenida por la enajenación de vivienda habitual en obra futura.** El objeto de este recurso consiste en determinar 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, al parecer, indirectamente, 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 recurso de casación del Abogado del Estado no está debidamente fundado y el auto de admisión aprecia también una realidad distinta de la permuta que se sugiere en su formulación. Así, nos pregunta por el plazo de reinversión -con la misma fórmula empleada en el ATS de 19 de febrero de 2020, recurso n.º 5076/2017 (NFJ078577), decidida 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 éste. La sentencia recurrida estimó que 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 y que no hay ningún obstáculo legal en aplicar al supuesto de exención por reinversión en vivienda habitual la asimilación legal a la adquisición de vivienda de la construcción de la misma. 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, No procede acoger la posición procesal del Abogado del Estado, en que condiciona el cumplimiento del plazo de dos años 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. En otras palabras, ni el título y el modo juegan en un caso en que el solar sobre el que se va a edificar o instalar la vivienda ya es de la propiedad de los contribuyentes (mediante la traditio de su anterior propietario) ni la entrega de la obra provoca en rigor un modo de adquirir lo que ya es propio, por accesión [Vid., ATS de 28 de mayo de 2020, recurso n.º 8118/2019 (NFJ078053) y STSJ de Cataluña de 10 de julio de 2019, recurso n.º 381/2017 (NFJ076281) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 41 y 55.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 38.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 8 y 14.

Código Civil, art. 1.

Constitución Española, art. 47.

**PONENTE:***Don Francisco José Navarro Sanchis.***TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.761/2020

Fecha de sentencia: 17/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8118/2019

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 01/12/2020

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

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8118/2019

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

### SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente  
D. José Díaz Delgado  
D. Ángel Aguillo 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 17 de diciembre 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 8118/2019, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia nº 907/2019, de 10 de julio, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso nº 381/2017. Han intervenido como recurridos DON Artemio y DOÑA María Luisa , representados por la procuradora doña Cayetana de Zulueta Luchsinger.

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 10 de julio de 2019, de la Sala de este orden jurisdiccional de Cataluña, que dispone lo siguiente, literalmente transcrito:

"[...] ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 381/2017 interpuesto por la representación procesal de D. Artemio y D a María Luisa y en consecuencia anular la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 27 de marzo de 2017, objeto de esta litis, así como los actos administrativos de los que trae causa, que igualmente se anulan, reconociendo a los recurrentes el derecho a la exención por reinversión en vivienda habitual del incremento obtenido en la enajenación que se trata. Sin costas [...]"

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

1. Notificada la sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito del 10 de octubre de 2019, de preparación del recurso de casación.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como infringidos el artículo 14 de la Ley General Tributaria (LGT), que proscribe toda interpretación amplia y flexible (sic) 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, Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF/2007).

3. La Sala juzgadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 12 de noviembre de 2019, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, parte recurrente, ha comparecido el 13 de diciembre de 2019 y la procuradora Sra. de Zulueta Luchsinger, en nombre de don Artemio y doña María Luisa, parte recurrida, lo ha efectuado el 7 de enero de 2020, dentro ambas partes del plazo de 30 días que prevé 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 28 de mayo de 2020, que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, enunciada en estos 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 15 de junio de 2020, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando sentencia que estime el recurso de casación y revoque la sentencia impugnada, así como considere conformes a derecho los actos administrativos de los que trae causa.

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

La procuradora Sra. de Zulueta Luchsinger, en la representación reseñada, formuló su escrito de oposición el 14 de agosto de 2020, 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 1 de diciembre de 2020, en que efectivamente se deliberó y votó, 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 -se dice, al parecer, indirectamente, 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 enajenación de vivienda habitual en obra futura, cuál es el plazo para reinvertir el importe obtenido por la transmisión de la vivienda habitual. En la fórmula del auto, la preposición "en" sugiere una vinculación entre ambos negocios jurídicos.

## **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 no define los conceptos de ganancia patrimonial, 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 (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:

"[...] QUINTO: Sentado lo anterior, debe significarse que esta Sala y Sección ha estimado los argumentos ahora empleados por la parte recurrente, entre otras, en la Sentencia que cita la demanda, criterio que ahora se mantiene, pues no se aprecia que existan motivos para resolver en sentido distinto.

En este sentido, reproducimos los argumentos que expresamos en nuestra Sentencia nº 706/2017 de 3-10-2017 (rec. 159/2014 ). Así:

<<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 recurso y anular la resolución y liquidación impugnada.>>

Los anteriores razonamientos son plenamente trasladables al presente caso, lo que lleva a estimar el recurso [...]".

**5.** Es de notar que la Sala de instancia, al igual que en otros asuntos semejantes que hemos resuelto precedentemente, 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, los del caso de debe resolver. Así, se refiere, como centro de su atención, a un contrato de arrendamiento de obra del artículo 1588 del Código civil, celebrado de forma conjunta o complementaria entre ambos permutantes, situación que determina que su criterio sea inservible 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. Además, ni estamos ante una permuta ni es aplicable racione temporis otro reglamento que el del IRPF de 2007.

6. Por su parte, el recurso de casación del Abogado del Estado no está debidamente fundado. Su razonamiento vertebral 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. Señala que no cabe asimilar adquisición a construcción porque tal asimilación estaba 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 produce la adquisición a fin de la reinversión, que 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.

El artículo 41 RIRPF dispone lo siguiente, textualmente:

"Artículo 41. *Exención por reinversión en vivienda habitual.*

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 [...]."

7. Por lo demás, el auto de admisión aprecia también una realidad distinta de la permuta que se sugiere en su formulación. Así, 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 éste.

No hay en este asunto, como hecho precisado de calificación jurídica, una permuta. Según reza la sentencia al recoger los hechos del caso:

"- El contribuyente transmitió el 23-07-2007 la mitad indivisa del inmueble sito en la AVENIDA000, NUM000 de Terrassa (referencia catastral: NUM001). El inmueble fue adquirido el 16-12-1998. El valor de venta del inmueble fue de 229.547,55 euros y el valor de adquisición actualizado ascendió a 75.029,22 euros. Estos son los valores reflejados en su declaración. La ganancia (diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición actualizado) declarada fue de 154.518,33 euros. El sujeto pasivo declaró exenta la ganancia en su totalidad, por aplicación de la exención por reinversión regulada en el artículo 38 de la Ley del impuesto y 41 de su Reglamento.

- El contribuyente reflejó en su declaración su compromiso a reinvertir la totalidad del importe obtenido en la venta de su vivienda habitual (diferencia entre el valor de transmisión del inmueble y el capital pendiente de amortizar del préstamo financió su adquisición, en el momento de la venta) en el plazo de los dos años siguientes a la venta (el artículo 41 del Reglamento del IRPF establece, en su número 2, 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 la adquisición de una nueva vivienda habitual. Sin embargo, según se deduce de la información obrante en la base de datos de la Administración, el contribuyente ha incumplido el compromiso de reinversión en el plazo establecido por la norma. No consta que en dicho plazo se haya adquirido o construido ningún inmueble que tenga la consideración fiscal de vivienda habitual.

Según la información obrante en la base de datos de la Agencia Tributaria el obligado tributario adquirió el 26-07-2007 una mitad indivisa del terreno sito en la CALLE000, NUM002 de Terrassa. La vivienda habitual en la que se comprometió a reinvertir el sujeto pasivo se construyó sobre el referido terreno. Sin embargo, el inmueble se terminó de construir el 29 de marzo de 2011, según consta a esta Administración (fecha de fin de obra). De acuerdo con el punto 2 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto, la adquisición jurídica de la nueva habitual ha de realizarse dentro de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la precedente, no estando regulado ningún supuesto de ampliación. La adquisición jurídica 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. En los supuestos de construcción promovida por su propietario deberá tomarse como fecha de adquisición la de finalización de las obras. Los plazos fijados por años se computan de fecha a fecha, de acuerdo con los artículos 5.1 del Código Civil y 48.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común. Por tanto, en los supuestos de reinversión, para poder aplicar la exención, es necesario, que la nueva vivienda se adquiera jurídicamente en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la

precedente vivienda habitual, lo que implica, en los casos en los que se reinvierta en la construcción de una nueva vivienda habitual, que la vivienda esté terminada en el plazo de los dos años siguientes a la venta de la anterior vivienda habitual".

Pues bien, 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 coetáneas, siendo así que la sentencia impugnada, ni la Administración, reflejan el precio satisfecho en la compra del terreno que, de ser superior a la ganancia antes indicada, bastaría para tener por cumplido el requisito de la reinversión. Tampoco se afirma o cuestiona la inversión realizada en el levantamiento en el solar de la vivienda nueva, los problemas contractuales con el empresario que debía instalar la vivienda prefabricada y, lo que es esencial, la parte del gasto realizado ya y su relación de porcentaje con la ganancia patrimonial experimentada, de cuya exención se trata.

Siendo ello así, sorprende que se tengan en cuenta los acontecimientos posteriores para vincularlos con la exigencia del requisito legal: la instalación de una vivienda prefabricada, con intervención de terceros.

Por lo demás, el escrito de interposición de la Administración del Estado es impreciso en el examen de los hechos probados, de los que se aparta, para centrarse, como ya hizo el propio Abogado del Estado 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 que menciona repetidamente es también extraña al asunto, pues no la sitúa en el momento de la adquisición por los Sres. Artemio y María Luisa del inmueble de sustitución del anterior -en este caso, un solar, satisfecho con todo o parte del precio obtenido con la venta de la anterior-, como elemento 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 ley, pero semejante a otro sí recogido en ella, 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, como es el derecho a una vivienda digna ( 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. A tal efecto, la aplicación al caso del artículo 55 del RIRPF ya ha sido admitida por esta Sala -vid. STS de 23 de julio de 2020 (recurso de casación nº 4417/2017)-, que sobreentiende aplicable el artículo 55 citado, si bien para resaltar que, en el caso allí examinado, se había rebasado el plazo de cuatro años, a contar desde el inicio de la inversión, lo que significa, de un lado, que el régimen de los artículos 54 y 55 es aplicable no sólo a la deducción, sino también a la exención, pues el primero de ellos es objeto de remisión explícita y el segundo cabe considerar que la efectúa de modo implícito, al definir el titular de la potestad reglamentaria no solo el concepto de vivienda habitual sino los de ampliación y construcción.

Finalmente, es de repetir, una vez más, que no cabe invocar como vulnerado, como hace el escrito de casación, el criterio de los Tribunales Superiores de Justicia y, menos aún, resoluciones del TEAC, ambas respetables, pero no susceptibles de inclusión, como fuentes del ordenamiento jurídico, en el artículo 1.1 del Código civil ni, por ende, de vincular a este Tribunal Supremo. Tampoco son 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 disonancia del auto de admisión, con los preceptos aplicados en la sentencia y con los hechos establecidos en ella -para resumir, ajenos 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 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.

En otras palabras, ni el título y el modo juegan en un caso en que el solar sobre el que se va a edificar o instalar la vivienda ya es de la propiedad de los contribuyentes (mediante la tradición de su anterior propietario) ni la entrega de la obra provoca en rigor un modo de adquirir lo que ya es propio, por accesión.

### **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 907/2019, de 10 de julio, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso nº 381/2017.

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.