

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

Referencia: NFJ064919

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 15 de diciembre de 2016

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 2997/2013

**SUMARIO:**

**IVA. Tipo superreducido. Viviendas de protección oficial.** La cuestión controvertida se centra en determinar si la vivienda adquirida del Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas puede considerarse vivienda de protección oficial a cuya entrega le sea de aplicación el tipo impositivo del 4%. Pues bien, la calificación definitiva de una promoción de viviendas con protección pública es la calificación otorgada por la Consejería competente en materia de vivienda por la que se declara su protección pública y se establece su régimen legal. En este caso, como bien dice la oficina gestora, esta calificación es sólo de vivienda de protección oficial, sin que se especifique que se trata de viviendas calificadas de «protección oficial de régimen especial», o «de protección oficial de promoción pública», como exige el art. 91.Dos.1.6º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para aplicar el tipo reducido del 4%. Por lo tanto, el contribuyente acredita que se trataba de una VPO, pero esto no es suficiente para acreditar que cabe aplicar el tipo impositivo del 4% ya que se exige algo más, y la normativa permite claramente la promoción privada de este tipo de viviendas -a la que no se aplica el tipo impositivo del 4%-, sin que conste si en este caso se trata de una u otra, como tampoco que se trate de vivienda calificada de «protección oficial de régimen especial», o «de protección oficial de promoción pública». **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 91.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **D. Jx...**, con **NIF. ...**, actuando en su nombre y representación **D. Tx...**, y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra acuerdo de resolución de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo desestimatorio de rectificación de autoliquidación número ..., dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria) relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 06/2010.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En fecha 20 de septiembre de 2012, **D. Jx...** presenta solicitud de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 06/2010 y devolución de ingresos indebidos. La solicitud se fundamenta en que, en relación con una transmisión de vivienda por parte del INSTITUTO PARA LA VIVIENDA DE LAS FUERZAS ARMADAS (INVIFAS) al interesado, se repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 7% cuando, al tratarse de viviendas promovidas en régimen de protección oficial, procede aplicar el tipo impositivo del 4% previsto en el artículo 91.Dos.1.6.º de la Ley del Impuesto.

Notificada el 17 de diciembre de 2012 la propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación, en fecha 28 de febrero de 2013 se dicta por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, por el que se desestima la solicitud presentada, con la siguiente fundamentación:

1. El régimen jurídico para la enajenación de viviendas cuya titularidad corresponde al INSTITUTO PARA LA VIVIENDA DE LAS FUERZAS ARMADAS es el propio de las viviendas militares. La Ley 26/1999, de 9 de julio, de medidas de apoyo a la movilidad geográfica de los miembros de las Fuerzas Armadas, establece en su artículo 4.1 la calificación única de las viviendas cuya titularidad o administración corresponda al citado Instituto como viviendas militares, y su Disposición adicional segunda dispone que las normas para la enajenación de viviendas militares son de expresa aplicación, excluyéndose cualquier otro régimen específico al que hubieran podido acogerse con anterioridad.

El régimen específico de enajenación de viviendas militares supone la exclusión del régimen de viviendas de protección oficial. Cuestión distinta es que el INSTITUTO PARA LA VIVIENDA DE LAS FUERZAS ARMADAS se acogiera al régimen de viviendas de protección oficial para la financiación y construcción de las viviendas.

2. Por otra parte, el artículo 91.Dos.1.6.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido exige, para la aplicación del tipo impositivo del 4% a la transmisión de viviendas, que se trate de viviendas de protección oficial de régimen especial o viviendas de protección oficial de promoción pública o viviendas con protección pública, señalando la Dirección General de Tributos, en consultas como la V1927-09 de 1 de septiembre de 2009, V2133-07, de 9 de octubre de 2007, CV0394-07 de 27 de febrero de 2007, que el régimen jurídico aplicable a cada promoción se consigna en las correspondientes calificaciones provisional y definitiva de las viviendas, por lo que la determinación del tipo del IVA debe tener en cuenta el régimen al amparo del cual se hayan otorgado dichas calificaciones.

En este caso, el interesado aporta la Cédula de Calificación Definitiva de Viviendas de Protección Oficial Grupo Segundo emitida por la Consejería de Medio Ambiente Vivienda y Ordenación del Territorio de la Comunidad de Madrid, pero según la oficina gestora no se acredita la procedencia de aplicar el tipo del 4% a las entregas de viviendas porque la LIVA exige que se trate de viviendas calificadas de "protección oficial de régimen especial", o "de protección oficial de promoción pública", "que se trate de viviendas de protección pública".

### **Segundo.**

Contra el acuerdo descrito en el antecedente de hecho anterior, el interesado interpone recurso de reposición en fecha 11 de abril de 2013, que es desestimado en acuerdo de resolución de 29 de abril de 2013, y en el que se reitera la fundamentación recogida en el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación impugnado.

El acuerdo de resolución de recurso de reposición se notifica el 10 de mayo de 2013.

### **Tercero.**

Contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición descrito en el antecedente de hecho anterior, el interesado interpone la presente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 17 de mayo de 2013.

Las alegaciones se centran, en síntesis, en la falta de motivación de los acuerdos, pues no se especifican los requisitos incumplidos para que se pueda aplicar el tipo impositivo del 4%. También alega acerca de la naturaleza de la vivienda de protección oficial, o militar.

Puesto de manifiesto el expediente también al Instituto de Vivienda, Infraestructura y Equipamiento de la defensa (INVIED), reitera que se trata de una vivienda militar y no una VPO, pues el régimen de las viviendas militares excluye la aplicación de cualquier otro.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por personas legitimadas al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal Central consiste en determinar el tipo impositivo aplicable a la entrega de viviendas por parte del INSTITUTO PARA LA VIVIENDA DE LAS FUERZAS ARMADAS al reclamante.

### **Segundo.**

En materia de tipos impositivos reducidos, en lo que interesa en la presente reclamación, el artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

*“Uno. Se aplicará el tipo del 7 por cien a las operaciones siguientes:*

*1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (...).*

*7.º Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.*

*En lo relativo a esta Ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.*

*No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado Uno, número 22.º, párrafo sexto, letra c) de esta Ley. (...).*

*Dos. Se aplicará el tipo del 4 por 100 a las operaciones siguientes:*

*1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación: (...).*

*6.º Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades. (...).”*

La cuestión controvertida en la presente reclamación se centra en determinar si, como pretende el reclamante, la vivienda por él adquirida del INSTITUTO PARA LA VIVIENDA DE LAS FUERZAS ARMADAS puede considerarse vivienda de protección oficial a cuya entrega le sea de aplicación el tipo impositivo del 4%.

El régimen legal de protección pública de viviendas puede definirse como aquella situación especial de protección conferida por la Administración, bajo la que se rige una vivienda con protección pública en lo relativo a sus condiciones de uso, conservación, aprovechamiento y precio máximo. En contraprestación se conceden las ayudas y subvenciones que se determinan para cada caso, siempre que el comprador reúna las características exigidas.

Por lo que afecta a este expediente, la legislación en materia de viviendas de protección pública se encuentra inicialmente, en el ámbito estatal, en el Decreto 2131/1963, el Decreto 3964/1964 y el Decreto 2114/1968. Posteriormente se promulga el Real Decreto-ley de Política de Viviendas de Protección Oficial de 31 de octubre de 1978, desarrollado por Real Decreto de 10 de noviembre de 1978. Pese a la vigencia de esta normativa, actualmente la financiación de viviendas protegidas se regula a través de los Planes Estatales de Vivienda, que se aprueban por periodos de cuatro años, el último de los cuales es el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria y la regeneración y renovación urbanas 2013-2016, aprobado por Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre.

El Decreto 2114/1968, de 24 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley sobre Viviendas de Protección Oficial, diferencia en su artículo 6 entre las viviendas de protección oficial del grupo primero y del grupo segundo (distinción que también se hace en el artículo 3 del Decreto 2131/1963 que aprueba el Texto Refundido de la Ley de viviendas de protección oficial), delimitando cuales son unas y otras. Además, en el artículo 22 establece (también el artículo 6 el artículo 3 del Decreto 2131/1963):

*“Podrán ser promotores de «Viviendas de Protección Oficial»:*

- a) Los particulares que, individualmente o agrupados, construyan viviendas para sí, para cederlas en arrendamiento o para venderlas.*
- b) Las Sociedades Inmobiliarias o Empresas constructoras que edifiquen viviendas para arrendarlas o venderlas.*
- c) Los Ayuntamientos, Mancomunidades, Diputaciones Provinciales o Cabildos Insulares, mediante cualquiera de los procedimientos establecidos en su legislación para la prestación de servicios.*
- d) Los Patronatos provinciales o municipales que se constituyan con el exclusivo objeto de construir viviendas con destino al personal de la plantilla de la Corporación correspondiente, sea administrativo, técnico, de servicios especiales o subalterno, en situación de activo o jubilado, así como para las personas de sus familias, siempre que tengan reconocida pensión como causahabientes del mismo. Estos Patronatos podrán construir también las viviendas necesarias para los funcionarios públicos que aunque no formen parte de la plantilla de la Corporación hayan de residir en la respectiva provincia o término municipal.*
- e) La Delegación Nacional de Sindicatos, a través de la Obra Sindical del Hogar y Arquitectura.*
- f) Los Ministerios y Organismos oficiales y del Movimiento, por sí mismos o mediante la creación de Patronatos con destino a sus funcionarios, empleados o jubilados, así como a sus causahabientes, siempre que estos últimos tengan reconocido haber pasivo con cargo a los presupuestos generales del Estado o Mutualidades de carácter oficial.*
- g) El Instituto Nacional de Colonización.*
- h) El Instituto Social de la Marina.*
- i) Las Cámaras Oficiales de la Propiedad Urbana.*
- j) Las Corporaciones y los Colegios profesionales, respecto a viviendas destinadas a sus miembros o colegiados y empleados.*
- k) Las Cooperativas de viviendas con destino exclusivo a sus asociados, y las Mutualidades y Montepíos libres.*
- l) Las entidades benéficas de construcción.*
- m) Las Cajas de ahorro.*
- n) Las Empresas industriales, agrícolas y comerciales que reglamentariamente estén obligadas a construir viviendas para dar alojamiento a su personal y las que aun sin estar obligadas las construyan.*
- o) Las Diócesis y Parroquias para los sacerdotes y auxiliares adscritos a su servicio.*
- p) Los Gobiernos Generales de Ifni y Sahara y el Consejo de Gobierno de la Guinea Ecuatorial.*
- q) Los que por Decreto puedan ser incorporados a esta relación”.*

También en el artículo 4 del Decreto 2131/1963 se dispone que el Instituto Nacional de la Vivienda, en materia de VPO, tendrá como misión, entre otras, fomentar el concurso de la iniciativa privada en esta construcción.

En el caso que nos ocupa, la calificación definitiva de vivienda de protección oficial del grupo 2 aportada por el reclamante se otorga por el Ministerio de la Vivienda, Delegación Provincial de Madrid, en fecha 18 de octubre de 1978 (de acuerdo con copia expedida por la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio de la Comunidad de Madrid). En la misma se hace constar expresamente que el expediente fue iniciado al amparo del Texto refundido de la legislación de Viviendas de Protección Oficial aprobado por Decretos 2.131/1963, de 24 de Julio, y 3.964/1964, de 3 de diciembre, del Reglamento para su aplicación aprobado por Decreto 2.114/1968, de 24 de julio, y de la Orden del Ministerio de la Vivienda de 26 de febrero de 1.971.

Como vemos, la normativa en materia de vivienda de protección oficial, distingue claramente dentro del régimen de protección oficial la promoción pública de la privada.

Posteriormente, el artículo 38 del Real Decreto 3148/1978 define la promoción pública de viviendas de protección oficial como la efectuada sin ánimo de lucro por el Estado, a través del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, y por aquellos entes públicos territoriales a quienes expresamente se atribuya esta competencia dentro de sus respectivos ámbitos territoriales. Por tanto, será vivienda de protección oficial de promoción privada la realizada por la iniciativa privada, sin intervención pública.

La calificación definitiva de una promoción de viviendas con protección pública es la calificación otorgada por la Consejería competente en materia de vivienda por la que se declara su protección pública y se establece su régimen legal.

Como hemos indicado, en este caso, la calificación definitiva de viviendas de protección oficial se otorga por el Ministerio de la Vivienda, Delegación Provincial de Madrid, en fecha 18 de octubre de 1978 (de acuerdo con copia expedida por la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio de la Comunidad de Madrid). Como bien dice la oficina gestora, esta calificación es sólo de vivienda de protección oficial, sin que se especifique que se trata de viviendas calificadas de “protección oficial de régimen especial”, o “de protección oficial de promoción pública”, como exige el artículo 91.Dos.1.6 de la LIVA para aplicar el tipo reducido del 4%.

Hemos señalado con anterioridad (resolución del TEAC de 19 de febrero de 2014, RG 633/2011) que para determinar si resulta aplicable el tipo impositivo del 4 por ciento se ha de verificar que se cumplen los requisitos dispuestos en el art. 91.Dos.1.6ª de la Ley 37/1992, el cual requiere que las viviendas sean calificadas como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública y que la entrega de las viviendas se efectúen por los promotores. En caso de no cumplirse tales requisitos, la entrega de las viviendas tributará al tipo impositivo reducido del 10 por 100 (tipo aplicable en el momento vigente, o el que correspondiera en función del momento temporal en que tiene lugar la entrega del bien).

En el presente caso, el reclamante acredita que se trataba de una VPO (aunque esta calificación ha sido puesta en entredicho en numerosas ocasiones por los tribunales, como pone de manifiesto el INVIED en sus alegaciones), pero esto no es suficiente para acreditar que cabe aplicar el tipo impositivo del 4% ya que se exige algo más, y como vemos la normativa permite claramente la promoción privada de este tipo de viviendas (a la que no se aplica el tipo impositivo del 4%), sin que nos conste si en este caso se trata de una u otra, como tampoco que se trate de vivienda calificada de “protección oficial de régimen especial”, o “de protección oficial de promoción pública”. Por ello, y al corresponder la carga de la prueba de los hechos que le benefician al reclamante, no podemos acceder a sus pretensiones y confirmamos los acuerdos impugnados.

Finalmente, y en cuanto a la falta de motivación del acuerdo recurrido, no puede acogerse tampoco, puesto que queda claro que lo que dice la Administración es lo mismo que está resolviendo este Tribunal, esto es que se acredita que es una VPO pero no se acredita que concorra ninguna de los otros requisitos.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, vista la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de referencia,

#### ACUERDA

**desestimarla**, confirmando el acuerdo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.