

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

Referencia: NFJ078263

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 10 de junio de 2020

Sala 4.<sup>a</sup>

R.G. 4878/2018

**SUMARIO:**

**ITP y AJD. Beneficios fiscales. Viviendas de protección oficial. Viviendas de Protección Oficial (VPO) y Viviendas protegidas con precio de venta libre. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si la exención regulada en el art. 45.I.B).12.d) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD) resulta aplicable únicamente respecto de aquellas viviendas de protección oficial que tienen un precio máximo de venta, como sostiene la Administración, o si, como defiende el TEAR, resulta también de aplicación respecto de viviendas protegidas con precio de venta libre.

La clave de la modificación introducida por la Ley 4/2008 no es, por tanto, la de establecer una nueva regulación de las exenciones en materia de viviendas de protección oficial, en el sentido de una regulación innovadora, como parece sugerir la Administración, sino más bien la de clarificar los supuestos de exención previamente regulados, cerrando posibilidades de fraude. En esta clave hay que entender el paso de una redacción que respecto de las escrituras públicas se limitaba a señalar la exención de las otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados, a otra que detalla los actos concretos formalizados y las condiciones a cumplir, con la finalidad de evitar aplicaciones fraudulentas de la exención. Así, en concreto, respecto de la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas de protección oficial, la referencia a que la adquisición sea «exclusiva» de VPO, así como la limitación de la exención al precio de la vivienda y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial, se explican desde la perspectiva de evitar la aplicación de la exención a situaciones no queridas por el legislador pero que con la antigua redacción no se excluían de manera expresa por el carácter genérico con que aquella estaba formulada. En definitiva, pues, la redacción introducida por la Ley 4/2008 pretendería impedir que la simple calificación de la vivienda como de protección oficial permitiera la aplicación del beneficio fiscal de la exención aunque se incumpliera la normativa reguladora de las VPO.

Así, si la nueva redacción del art. 45.I.B).12 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), dada por la Ley 4/2008, ha pretendido cerrar posibilidades de fraude en la aplicación de la exención, como sucedería, por ejemplo, en el caso de que el préstamo hipotecario se constituyera para adquirir la vivienda de protección oficial y el precio de ésta superara el precio máximo establecido para las VPO vulnerando su régimen regulador, no hay motivo alguno, a juicio del Tribunal Central, para negar la aplicación de su apartado d) respecto de las VPO de precio libre, porque en estos casos no existe vulneración alguna del régimen que las regula.

En otras palabras, la exención regulada en el art. 45.I.B).12.d) del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), resulta aplicable no sólo respecto de aquellas viviendas de protección oficial que tienen un precio máximo de venta, sino también respecto de viviendas protegidas con precio de venta libre; en este último caso, la exención de la constitución del préstamo hipotecario tendrá como límites que el importe del préstamo no supere el precio de la vivienda, y también que éste último no supere el precio máximo establecido para las viviendas de protección oficial vigente en la fecha de la transmisión de la vivienda. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 45.

Ley 58/2003 (LGT), art. 67.

RDLeg. 31/1978 (Política de viviendas de protección oficial), Disp. Trans. Primera a Séptima.

RD 727/1993 (Precio de las Viviendas de Protección Oficial de promoción privada), art. 1.

Tribunal Económico-Administrativo Central  
SALA CUARTA  
FECHA: 10 de junio de 2020

RECURSO: 00-04878-2018  
CONCEPTO: IMP. TRANSM. PATRIM. Y ACTOS JURÍD. DOCUM. ITP-AJD  
NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO  
RECURRENTE: DTOR GRAL TRIBUTOS JUNTA CASTILLA Y LEON - NIF ---  
DOMICILIO: CALLE JOSE CANTALAPIEDRA, S/N - 3º - 47014 - VALLADOLID (VALLADOLID) - España

En Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de 28 de febrero de 2018, recaída en la reclamación nº 24/01711/2017, interpuesta frente a liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El día 27 de enero de 2017 se otorgó escritura pública en virtud de la cual la entidad "BANCO Z..., S.A.U." concedió un préstamo de 60.000,00 euros a Don X y su esposa para la compra de una vivienda, ofreciendo como garantía dicho inmueble.

En la escritura pública se hizo constar que la vivienda tiene los beneficios "de viviendas de protección oficial subvencionadas, según cédula expedida en Madrid, el día 31 de diciembre de 1976, expediente ...".

2.- El 8 de marzo de 2017 se presentó autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados (cuota gradual documentos notariales), consignando una base imponible de 83.400,00 euros y una cuota a ingresar de cero euros, invocando la exención por "ESCRITURA VPO CALIFICAC. DEF."

3.- El 18 de julio de 2017 se notificó propuesta de liquidación girada sobre el valor declarado aplicando el tipo del 1,50 por 100, motivándose del modo siguiente: "Improcedencia de la exención o no sujeción invocada en la autoliquidación; VPO acogida al régimen anterior al R.D. Ley 31/1978 de 31 de octubre (precio libre)".

4.- El 25 de julio de 2017 el interesado presentó escrito en el que manifestaba su conformidad con la propuesta de liquidación y la no presentación de alegaciones a la misma.

5.- El 28 de agosto de 2017 se notificó la liquidación provisional con una deuda a ingresar, incluidos los intereses de demora, de 1.268,87 euros, bajo la siguiente motivación:

"La presente liquidación, que tiene carácter provisional, se practica en base a las siguientes actuaciones y preceptos:

Notificación previa de propuesta de liquidación y de puesta de manifiesto del expediente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 99.8 de la Ley 58/2003 General Tributaria. El interesado manifestó su conformidad con la propuesta de liquidación.

Por aplicación del artículo 30.1 del Texto Refundido, la base imponible en las escrituras que documenten préstamos hipotecarios está constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses (con un máximo de cinco años, de acuerdo con el artículo 44 del Reglamento), indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos; o si tales cantidades no constasen, por el capital más tres años de intereses.

Improcedencia de la exención o no sujeción invocada en la autoliquidación.

Inclusión de intereses de demora, por aplicación de lo dispuesto en el art. 109 del Reglamento y de conformidad con el artículo 26 de la Ley General Tributaria.

El Reglamento del Impuesto se aprobó por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. El Texto Refundido se aprobó por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre".

### **Segundo.**

Frente a la liquidación anterior se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 24/01711/2017 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEAR, en adelante) el día 18 de septiembre de 2017, solicitando la anulación de la liquidación y alegándose, en síntesis, cuanto sigue:

1.- El préstamo hipotecario otorgado en fecha 27/01/2017 se ha concedido para financiar la compra de una Vivienda de Protección Oficial con cédula expedida en Madrid en fecha 31 de diciembre de 1976, expediente ..., con régimen de protección de 50 años y por tanto aún vigente.

2.- En base al artículo 45.I.B.12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, el otorgamiento de la Calificación Definitiva determina el reconocimiento definitivo de las exenciones y bonificaciones fiscales correspondientes y demás beneficios previstos en la legislación en materia de vivienda protegida.

En este caso el préstamo hipotecario concedido fue de 60.000,00 euros y el precio de adquisición de la vivienda de 78.500,00 euros, por lo que el préstamo no excede del precio de adquisición y se cumple el requisito de no exceder el precio de adquisición.

3.- El hecho de que para esta vivienda, acogida a un régimen anterior al R.D. Ley 31/1978 de 31 de octubre, el precio de venta pueda ser fijado libremente entre las partes, sin estar sujeta a un precio máximo, no quiere decir que la vivienda sea libre a todos los efectos, ni que haya sido descalificada o no goce de protección legal de vivienda protegida. El régimen de protección tiene una duración de 50 años desde su calificación definitiva, y esto no se ve alterado por el hecho de que en la actualidad su precio sea libre.

El TEAR dictó resolución estimatoria el 28 de febrero de 2018 anulando el acto impugnado con base en los razonamientos siguientes:

"SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la posibilidad de que sea aplicable en este caso, como argumenta el reclamante, la exención prevista en el artículo 45.I B).12 de la Ley del Impuesto.

TERCERO.- El Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -en adelante, TRLITPAJD-, en el referido precepto que:

(.....).

Vemos, por tanto, que en el precepto anteriormente transcrito se contemplan diversas exenciones con relación a la cuota variable de Actos Jurídicos Documentados por la formalización de préstamos hipotecarios y en lo que atañe al caso que nos ocupa, en el apartado d) se declara exenta la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, sin más límite que el referido a la cuantía del préstamo en relación con el precio máximo de venta de la vivienda protegida de que se trate.

En el caso que nos ocupa es cuestión pacífica que la vivienda transmitida estaba acogida al régimen de las viviendas de protección oficial de promoción privada anterior al Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre. El artículo 1 del Real Decreto 727/1993, de 14 de mayo, sobre precio de las Viviendas de Protección Oficial de promoción privada, dispuso que el precio de venta en segunda y posteriores transmisiones de las viviendas de protección oficial de promoción privada acogidas a regímenes anteriores al Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, "será el que libremente acuerden las partes". Esta liberalización de los precios, sin embargo, no llevaba consigo una desclasificación de la vivienda como de protección oficial, para lo que existe un procedimiento establecido, supuesto en el que sí se produciría la pérdida de los beneficios fiscales otorgados a la vivienda por dicha legislación.

La Oficina gestora ha entendido que al ser libre la fijación del precio de la vivienda ya no le es de aplicación al caso el beneficio fiscal de la exención respecto del préstamo hipotecario concedido para su adquisición. A nuestro juicio este criterio no es correcto, pues para la aplicación de la exención recogida en la letra d) anterior únicamente se exige que el préstamo hipotecario sea destinado a la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, sin más límite que el referido a la cuantía del préstamo en relación con el precio máximo de venta de la vivienda protegida de que se trate.

Entendemos por ello que resulta de aplicación en este caso la referida exención, en cuanto se trata de un préstamo hipotecario formalizado para la adquisición exclusiva de una vivienda protegida y siempre que éste no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial. Véase al respecto la Consulta vinculante V0094/2017, de 19 de enero.

En consecuencia, estimando la pretensión deducida por el interesado, anulamos la liquidación practicada".

### Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director General de Tributos y Financiación Autonómica de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León, con fecha 25 de mayo de 2018, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al considerarla gravemente dañosa y errónea, formulando las alegaciones que siguen:

1.- Para plantear adecuadamente la cuestión conviene tener presente la evolución de la normativa reguladora. El Real Decreto 727/1993, de 14 de mayo, sobre precio de las Viviendas de Protección Oficial de promoción privada, dispuso en su artículo 1: "El precio de venta en segunda y posteriores transmisiones de las viviendas de protección oficial de promoción privada acogidas a regímenes anteriores al Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, será el que libremente acuerden las partes. A estos efectos, también se considerarán segundas transmisiones, las primeras que se realicen a partir de la vigencia de este Real Decreto, cuando las viviendas se destinaron con anterioridad a arrendamiento o estuvieran ocupadas por quienes las promovieron".

Cuando se aprobó el Real Decreto 727/1993, de 14 de mayo, estaba vigente el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, que regulaba las exenciones relativas a las VPO en su artículo 48.I.B.16 en los siguientes términos:

"16. La transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial; las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados, la primera transmisión «inter vivos» del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva; los préstamos hipotecarios o no, solicitados para su construcción antes de la calificación definitiva; la constitución, ampliación de capital, transformación y fusión de sociedades que tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento del beneficio en relación con la transmisión de los solares y la cesión de derecho de superficie bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación provisional.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas".

Dados los términos en que estaba establecido el beneficio tributario, se interpretó que a la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de una VPO le era aplicable la exención establecida para "las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial", y que la exención también era aplicable cuando la vivienda tenía precio libre de venta (en virtud del Real Decreto 727/1993) porque seguía manteniendo la calificación de VPO.

El mismo criterio siguió aplicándose cuando se aprobó el Texto Refundido vigente por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, cuyo artículo 45.I.B).12 en su redacción original tenía el mismo contenido.

Sin embargo, la redacción del referido apartado 12 fue modificada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que estableció la redacción vigente desde el 26 de diciembre de 2008:

"12. a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquéllos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de "viviendas de protección oficial", siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.

d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento.....".

La nueva redacción del apartado 12 del artículo 45.I.B) estableció una nueva regulación de los beneficios fiscales aplicables respecto de las viviendas de protección oficial (VPO). En la nueva redacción se contempla expresamente, en el punto d), la exención de la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de VPO, si bien sometida a determinados límites y requisitos, cuales son el límite máximo del precio de la vivienda, y que el precio de la vivienda no exceda de los precios máximos establecidos para las VPO.

Por ello, a juicio de esta Dirección General, la exención solamente es aplicable cuando la vivienda tiene precio máximo de venta, pues solo así puede cumplirse el requisito de que el precio de la vivienda no exceda de los precios máximos establecidos para las viviendas de protección oficial. Este criterio interpretativo tiene también una base lógica, ya que los beneficios fiscales establecidos para las viviendas de protección oficial atienden a que dichas viviendas se encuentran sujetas a determinadas limitaciones y si dichas limitaciones desaparecen también deben desaparecer los beneficios inherentes a ellas, en este caso, el derecho a la aplicación de la exención.

La resolución del TEAR parece ignorar el requisito establecido en el último inciso del punto d), de que el precio de la vivienda no exceda de los precios máximos establecidos para las viviendas de protección oficial. La resolución del TEAR parece responder al criterio que se aplicaba antes de la modificación operada por la Ley 4/2008, según el cual la exención a las escrituras de constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de una VPO también era aplicable cuando la vivienda tenía precio libre de venta (en virtud del Real Decreto 727/1993) porque seguía manteniendo la calificación de VPO. Además la resolución del TEAR cita la contestación vinculante V094-17, de 19 de enero de 2017, cuya argumentación no se refiere a una vivienda de precio libre sino a una vivienda que sí tenía limitado el precio de venta al haber sido calificada de protección pública en el año 2006, por un régimen de VPO posterior al Real Decreto-ley 31/1978, por lo que no le era aplicable la liberalización del precio de venta establecida en el artículo 1 del Real Decreto 727/1993; se trata de casos distintos y la argumentación contenida en la contestación vinculante no se refiere en absoluto al caso concreto de una vivienda calificada de VPO pero que ya no tiene limitado el precio de venta.

Dado que es bastante frecuente la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas calificadas de VPO por regímenes anteriores al Real Decreto-ley 31/1978, las cuales no han perdido su condición de VPO al no haber sido descalificadas pero cuyo precio de venta se puede acordar libremente entre las partes, se considera necesario fijar el criterio interpretativo de la exención contenida en el apartado d) del artículo 45.I.B).12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, precisando que no basta con que la vivienda sea de protección oficial sino que ha de cumplirse el requisito de que el precio pactado no exceda de los precios máximos de venta establecidos para las viviendas de protección oficial, lo que implica que la vivienda ha de tener un precio máximo de venta pues solo así puede

cumplirse dicho requisito, lo que determina que la exención solamente es aplicable respecto de las viviendas protegidas que tienen un precio máximo de venta.

Termina el Director recurrente solicitando que se unifique criterio en el sentido de declarar que la exención regulada en el apartado d) del artículo 45.I.B).12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, requiere que el precio de la vivienda no exceda los precios máximos establecidos para las viviendas de protección oficial, por lo que solo es aplicable respecto de las viviendas protegidas que tienen un precio máximo de venta.

#### **Cuarto.**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

#### **Segundo.**

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si la exención regulada en el apartado d) del artículo 45.I.B).12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), en la redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso y que fue dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, resulta aplicable únicamente respecto de aquellas viviendas de protección oficial que tienen un precio máximo de venta, como sostiene el Director recurrente, o si, como defiende el TEAR, resulta también de aplicación respecto de viviendas protegidas con precio de venta libre.

#### **Tercero.**

El artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD, en su redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente recurso, disponía lo siguiente:

Artículo 45. [Beneficios fiscales]

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I.A) (.....).

B) Estarán exentas:

(.....).

12. a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquéllos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de «viviendas de protección oficial», siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.

d) **La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.**

e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.

Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.

Es cuestión pacífica que la vivienda adquirida mediante el préstamo hipotecario cuya exención del ITP y AJD, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados, se discute, constituía una vivienda de protección oficial (VPO) de promoción privada acogida a un régimen anterior al establecido por el Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, y que gozaba de un régimen de protección todavía vigente al tiempo de la formalización de la escritura pública de concesión del citado préstamo.

El Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, sobre política de viviendas de protección oficial, establece en sus Disposiciones Transitorias lo que sigue:

#### Primera.

Durante el plazo de 6 meses a partir de la entrada en vigor de la presente disposición, podrán iniciarse expedientes de viviendas de protección oficial acogiéndose a la legislación anterior.

#### Segunda.

Las viviendas de protección oficial construidas o en construcción con calificación obtenida al amparo de regímenes anteriores que hayan sido objeto de contrato de compraventa o promesa de venta, seguirán rigiéndose por las disposiciones de su legislación respectiva.

(.....).

#### Tercera.

Durante el plazo de 9 meses a partir de la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley, podrán acogerse a lo dispuesto en la presente disposición las viviendas de protección oficial de expedientes calificados al amparo de los regímenes anteriores y que no hubiesen sido objeto de cesión por cualquier título, así como los ya iniciados en la fecha de publicación del presente Real Decreto-ley o los que se inicien de acuerdo con la disposición transitoria primera.

#### Cuarta.

(.....).

#### Quinta.

Las viviendas calificadas definitivamente con arreglo a cualquiera de los regímenes anteriores a este Real Decreto-ley, se someterán al régimen de uso, conservación, aprovechamiento y al sancionador establecido en el Real Decreto-ley, sin otra excepción que el plazo de duración de dichos regímenes que será establecido en las respectivas calificaciones.

Igualmente, estas viviendas gozarán de los beneficios tributarios que les correspondan con arreglo a su calificación definitiva.

#### Sexta.

(.....).

#### Séptima.

En cualquier caso, las viviendas que en función de lo establecido en las disposiciones anteriores se acojan al presente Real Decreto-ley, deberán cumplir con las condiciones de superficie establecidas en el artículo 1 de esta disposición, y con las de precio y calidad que se determinen en desarrollo del presente Real Decreto-ley.

Como señalamos anteriormente no es objeto de discusión que la vivienda adquirida era una VPO de promoción privada acogida a un régimen anterior al establecido por el Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre. A la vista de las Disposiciones Transitorias señaladas, tras la publicación del Real Decreto-ley 31/1978 dicha vivienda siguió rigiéndose por las disposiciones de su legislación respectiva salvo en la materia concerniente al régimen de uso, conservación, aprovechamiento y al régimen sancionador, respecto a la cual pasó a regirse por lo dispuesto en el citado Real Decreto-ley. En lo que concierne a otras condiciones como precio, superficie, etc., la vivienda seguía rigiéndose, por tanto, por su normativa específica.

El Real Decreto 727/1993, de 14 de mayo, sobre precio de las viviendas de protección oficial de promoción privada, estableció en su artículo 1 que "El precio de venta en segunda y posteriores transmisiones de las viviendas de protección oficial de promoción privada acogidas a regímenes anteriores al Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, será el que libremente acuerden las partes".

Esta última norma liberalizó, por tanto, el precio de venta de las VPO de promoción privada acogidas a regímenes anteriores al Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, como es la vivienda a la que se refiere el presente recurso extraordinario de alzada. Pero esta liberalización no determinó la descalificación de la vivienda como de protección oficial ni, por tanto, la eximió de la obligación de cumplir las demás condiciones a las que estaba sometida como, por ejemplo, las concernientes al régimen de uso, conservación y aprovechamiento, que venían siendo desde el Real Decreto-ley 31/1978 las establecidas por esta disposición.

#### **Cuarto.**

Como señala el Director recurrente, la redacción del artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD aplicable a los hechos examinados en el presente recurso, arriba reproducida, fue dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. La redacción anterior de ese precepto era la siguiente:

#### Artículo 45. [ Modalidades]

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I. A) (.....).

B) Estarán exentas:

12. La transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial; **las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y**

**contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados;** la primera transmisión «inter vivos» del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva; los préstamos hipotecarios o no, solicitados para su construcción antes de la calificación definitiva; la constitución, ampliación de capital, fusión y escisión de sociedades cuando la sociedad resultante de estas operaciones tenga por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento del beneficio en relación con la transmisión de los solares y la cesión del derecho de superficie bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación provisional.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.

La Exposición de Motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, dispone, en relación con la modificación de la regulación de la exención del artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD, lo siguiente:

"Por otra parte, se adecua la vigente regulación de la exención de las viviendas de protección oficial (VPO) a la situación actual, mediante la agrupación de su normativa dispersa y cierre de algunas posibilidades de fraude. En concreto, se reúnen en un solo precepto todos los requisitos para gozar de las exenciones en este impuesto, facilitando así su aplicación a este tipo de viviendas. Asimismo, se incluye, como una norma de vigencia indefinida, lo establecido en la disposición transitoria duodécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

**El fomento de la vivienda protegida requiere, como pilar básico, un régimen jurídico tributario fácilmente interpretable, que evite problemas de aplicación. Para el cumplimiento de este objetivo se clarifican los supuestos de exención aplicables al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados relativos a las viviendas de protección oficial".**

La clave de la modificación introducida por la Ley 4/2008 no es, por tanto, la de establecer una nueva regulación de las exenciones en materia de viviendas de protección oficial, en el sentido de una regulación innovadora, como parece sugerir el Director recurrente, sino más bien la de clarificar los supuestos de exención previamente regulados, cerrando posibilidades de fraude. En esta clave hay que entender el paso de una redacción que respecto de las escrituras públicas se limitaba a señalar la exención de las otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados, a otra que detalla los actos concretos formalizados y las condiciones a cumplir, con la finalidad de evitar aplicaciones fraudulentas de la exención. Así, en concreto, respecto de la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas de protección oficial, la referencia a que la adquisición sea "exclusiva" de VPO, así como la limitación de la exención al precio de la vivienda y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial, se explican desde la perspectiva de evitar la aplicación de la exención a situaciones no queridas por el legislador pero que con la antigua redacción no se excluían de manera expresa por el carácter genérico con que aquella estaba formulada: "escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados". Los genéricos términos de la antigua redacción posibilitaban entender que la exención era aplicable, por ejemplo, a los préstamos hipotecarios por importe superior al precio de venta acordado, lo cual no tenía sentido, o por encima del precio máximo establecido para las VPO, vulnerándose en este último caso la normativa reguladora de las VPO. En definitiva, pues, la redacción introducida por la Ley 4/2008 pretendería impedir que la simple calificación de la vivienda como de protección oficial permitiera la aplicación del beneficio fiscal de la exención aunque se incumpliera la normativa reguladora de las VPO.

Si la nueva redacción del artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD, dada por la Ley 4/2008, ha pretendido cerrar posibilidades de fraude en la aplicación de la exención, como sucedería, por ejemplo, en el caso de que el préstamo hipotecario se constituyera para adquirir la vivienda de protección oficial y el precio de ésta superara el precio máximo establecido para las VPO vulnerando su régimen regulador, no hay motivo alguno, a juicio de este Tribunal Central, para negar la aplicación de su apartado d) respecto de las VPO de precio libre, porque en estos casos no existe vulneración alguna del régimen que las regula.

Por las razones expuestas no comparte este Tribunal Central el razonamiento del Director recurrente cuando señala que "la exención solamente es aplicable cuando la vivienda tiene precio máximo de venta, pues solo así puede cumplirse el requisito de que el precio de la vivienda no exceda de los precios máximos establecidos para las viviendas de protección oficial". Y es que, como hemos señalado anteriormente, el requisito de que el precio de la vivienda no exceda de los precios máximos establecidos para las viviendas de protección oficial tendría por finalidad evitar el fraude que suponía aplicar la exención cuando se vulneraba el régimen de las VPO, posibilidad que, aunque no querida por el legislador, no se cercenaba de forma expresa con la genérica redacción anterior del artículo 45.I.B).12 del TRLITPAJD.

A juicio de este Tribunal Central, la nueva redacción del artículo 45.I.B).12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, no impide aplicar la exención del apartado d) de dicho precepto a la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial con precio de venta libre, siempre, eso sí, con el límite del precio de la vivienda y siempre que este último no exceda del precio máximo establecido para las viviendas de protección oficial vigente en la fecha de la transmisión de la vivienda.

La admisión de la exención a cualquier precio que se establezca la venta de la vivienda iría no sólo en contra expresamente de la norma tributaria cuya redacción sigue vinculando la exención a un límite de precio, sino que vulneraría su espíritu y finalidad, además del principio de equidad. Si la finalidad de la normativa VPO es favorecer la adquisición de viviendas a precios accesibles, y al propio tiempo evitando abusos de la aplicación de tales beneficios a supuestos no merecedores de tal protección, carece de sentido que se permita la exención del impuesto, cualquiera que fuera el precio pactado, y por tanto, superando el límite de precio que indicaba una capacidad económica del adquirente que el legislador consideraba de especial protección.

La ley del impuesto condiciona la exención, en base a la finalidad protectora que persigue, a unos límites de precio de la vivienda que se exigen para la aplicación del beneficio fiscal, y que como tal, debe ser siempre objeto de una interpretación restrictiva. De ahí que el permiso que el Real Decreto 727/1993 otorga para que pueda realizarse la venta a precio libre no pueda determinar que la exención sea aplicable cuando aquellos límites se superan.

Debe señalarse que la utilización de los límites de los precios máximos (o de la superficie) regulados en la normativa de VPO como módulo indicativo para la aplicación de los beneficios fiscales incluso para supuestos en los que no era de aplicación directa la normativa estatal de promoción de viviendas, ha sido reiteradamente declarada por este Tribunal Central en resoluciones de 9 de junio de 2016 (RRGG 2447/13 y 2603/13) y 7 de julio de 2016 (RG 5728/13 y 5846/13), interpretación confirmada posteriormente por el Tribunal Supremo en diversas Sentencias (22 mayo 2018 Rec. 96/2017; 9 octubre 2018 Rec. 4660/17 y 26 febrero 2020 Rec. 6474/17). En dicha jurisprudencia, los beneficios fiscales son aplicados a viviendas acogidas a la normativa autonómica de promoción pública teniendo como límites los establecidos en la normativa estatal (VPO) por considerar que los límites objetivos de precio o superficie son los que el legislador considera que en base a la finalidad protectora y tomándose como módulo de la capacidad económica de los adquirentes, merece un especial tratamiento fiscal.

Podemos concluir por tanto que la interpretación más acorde con el principio de equidad y la finalidad de la norma es considerar aplicable la exención siempre que se cumpliesen los dos requisitos a los que alude el art.45-I-B12 d), es decir, que el préstamo tuviese el límite del precio de la vivienda y también del precio máximo establecido para las viviendas de protección oficial vigente en la fecha de la transmisión de la vivienda.

Resta añadir que este Tribunal Central desconoce si el TEAR siguió o no el criterio que ahora establecemos. La literalidad del texto de su resolución invita, en un primer momento, a pensar que sí, al exigir que el préstamo "no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial". Sin embargo, de haber sido este su criterio, y teniendo en cuenta que estimó la reclamación, existiría un pronunciamiento expreso por su parte indicando que el requisito se cumplía en el caso concreto examinado al no superar el precio acordado en la venta de la vivienda el máximo establecido para las VPO, por lo cual, dado que este pronunciamiento no existe, cabe concluir que el TEAR se decantó por considerar que por "precio máximo establecido para las referidas viviendas de protección oficial" había que entender no el establecido para las VPO en general, sino el precio máximo que tuviera asignado la concreta VPO que se adquiría y que, en el supuesto analizado, no existía por estar liberalizado el precio de la venta.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y FINANCIACIÓN AUTONÓMICA DE LA CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN**,

**ACUERDA**

**DESESTIMARLO** y unificar criterio en el sentido siguiente:

La exención regulada en el apartado d) del artículo 45.I.B).12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), resulta aplicable no sólo respecto de aquellas viviendas de protección oficial que tienen un precio máximo de venta, sino también respecto de viviendas protegidas con precio de venta libre; en este último caso, la exención de la constitución del préstamo hipotecario tendrá como límites que el importe del préstamo no supere el precio de la vivienda, y también que éste último no supere el precio máximo establecido para las viviendas de protección oficial vigente en la fecha de la transmisión de la vivienda.

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