

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082764

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de abril de 2021

Sala 4.^a

R.G. 5983/2018

SUMARIO:

ITP y AJD. Beneficios fiscales. Viviendas de protección oficial. *Beneficio aplicable a personas físicas, no a personas jurídicas.* La Administración expone, en síntesis, dos motivos por los cuales no resulta aplicable el susodicho beneficio fiscal: el hecho de que sean de precio libre, lo que determina su exclusión de los parámetros de precio de las viviendas de protección oficial; y en segundo lugar que el adquirente sea una persona jurídica, que no puede por tanto dar a las viviendas el destino de vivienda habitual.

En relación con la primera de las alegaciones, se cumple el límite relativo al precio máximo establecido para las viviendas de protección oficial vigente en la fecha de transmisión de la vivienda. Además, en la propuesta de liquidación provisional se indica por parte de la Administración tributaria que se cumplen los requisitos relativos a superficie y precio, por lo que el hecho de que sean de precio libre no determina automáticamente su exclusión siempre y cuando cumplan el límite señalado respecto del precio máximo establecido, lo que acontece en este caso.

Respecto de la segunda alegación, efectivamente no procedería la aplicación de la exención como consecuencia de que la adquisición es realizada por una persona jurídica, al ir dirigido dicho beneficio fiscal a las personas físicas como se deduce de la normativa aplicable.

La compra conjunta de una promoción por parte de una sociedad mercantil no puede entenderse como primera transmisión a los efectos de aplicar la exención de la escritura pública para formalizar la transmisión de viviendas de protección oficial. Habida cuenta del fin social perseguido, la normativa contempla que el adquirente es una persona física, y el beneficio no podrá en ningún caso podrá ser aplicable a una persona jurídica. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por el Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid contra resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico - Administrativo Regional de Madrid en el expediente de reclamación 28029402015 .

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 12/09/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 17/05/2018 contra resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en el expediente de reclamación 28029402015 relativo al acto impugnado con número de referencia ..., modalidad impositiva Actos Jurídicos Documentados y cuantía de 435.305,19 euros.

Segundo.

Con fecha de 23/03/2018 fue dictada resolución por el Tribunal Económico - Administrativo Regional de Madrid en la que se exponía que se cumplían los requisitos para aplicar la exención contemplada en el 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.

Tercero.

Por el Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego ha sido interpuesto recurso de alzada ordinario al amparo de lo establecido en el artículo 241 de la Ley General Tributaria, en el que se alega que no

procede la aplicación del mencionado beneficio fiscal, al no cumplir los parámetros propios de las Viviendas de Protección Oficial, en concreto, en lo referente a precio y límite de ingresos de los adquirentes. Aduce, además, que al ser de precio libre no puede defenderse en ningún caso que estén dentro de los parámetros de precio, siendo imprescindible para gozar de la exención en su primera adquisición.

Cuarto.

Una vez tramitado traslado al interesado del recurso de alzada interpuesto, se ha presentado escrito en el que se opone al recurso presentado instando la confirmación de la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Adecuación a Derecho de la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico - Administrativo Regional.

Tercero.

La principal cuestión versa sobre la procedencia de la aplicación de la exención regulada en el artículo 45.I.B.12 del TRITPAJD, que establece:

"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 aquellos, 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 aquéllas 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."

El Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid expone, en síntesis, dos motivos por los cuales no resulta aplicable el susodicho beneficio fiscal: el hecho de que sean de precio libre, lo que determina su exclusión de los parámetros de precio de las viviendas de protección oficial; y en segundo lugar que el adquirente sea una persona jurídica, que no puede por tanto dar a las viviendas el destino de vivienda habitual.

En relación con la primera fundamentación del recurrente, cabe traer a colación la resolución del TEAC 00/04878/2018 de 10/06/2020, que permite la aplicación de la exención a viviendas protegidas con precio de venta libre siempre y cuando cumplan una serie de requisitos. Dicha resolución señala:

"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."

En el caso que aquí nos ocupa el apartado en cuestión respecto al cual se discute la exención no es el 45.I.B.12. d), sino la letra c) pero se entiende aplicable dicha resolución dictada en unificación de criterio también a las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva. Todo ello con los límites señalados en la resolución expuesta, esto es, el precio máximo establecido para las viviendas de protección oficial vigente en la fecha de transmisión de la vivienda. Además, en la propuesta de liquidación provisional se indica por parte de la Administración Tributaria que se cumplen los requisitos relativos a superficie y precio, por lo que el hecho de que sean de precio libre no determina

automáticamente su exclusión siempre y cuando cumplan el límite señalado en la resolución mencionada (respeten el precio máximo establecido), lo que acontece en este supuesto a la vista de lo dispuesto en el expediente.

Cuarto.

Cabe reseñar también que la Administración Tributaria de la Comunidad de Madrid solo señaló como incumplido el requisito relativo a los ingresos de los adquirentes, al tratarse de una persona jurídica. Respecto a esta cuestión, la adquisición de las viviendas por una persona jurídica, se ha pronunciado el TEAC en su resolución 00/05010/2015 de 16/10/2018, donde dispone:

"La cuestión controvertida se centraría en determinar si el negocio formalizado en el documento público otorgado el 26 de marzo de 2009 entre las entidades A, S.L y la aquí interesada L S.A puede considerarse como una primera transmisión de las viviendas acogible al beneficio fiscal invocado, pues tampoco admite controversia que éstas tenían la calificación definitiva como viviendas de protección desde el 29 de diciembre de 2008 (resolución de la Jefa del Área de Calificación de la Dirección General de Vivienda y Rehabilitación de la Consejería de Medio Ambiente, Vivienda y Ordenación del Territorio de la Comunidad de Madrid).

Teniendo en cuenta que el objeto del negocio fue la transmisión de una edificación que consta de dos bloques de viviendas, siendo la entidad transmitente la promotora de la construcción, entiende este Tribunal Central que la adquisición por parte de L SA no puede más que considerarse como la "primera entrega" de las viviendas construidas, quedando, por ello, sujeta al IVA y, en su caso, a la modalidad AJD del ITP y AJD. Y es que se entiende por "primera entrega" de viviendas aquellas que se adquieren al promotor cuando la construcción o rehabilitación esté terminada, salvo que las viviendas se hubiesen utilizado de forma continuada por un plazo igual o superior a dos años por personas distintas de los adquirentes, circunstancia de la que no existe constancia en este expediente. De hecho, y es una razón adicional para afirmar que se trató de una primera entrega, en la propia escritura se recoge que la operación quedó sujeta al IVA, que se concretó en 1.134.983,80 euros.

Ahora bien, tal y como se expone en la resolución recurrida, en la Cédula de calificación definitiva de Viviendas de Protección Oficial se hacía constar que:

"El otorgamiento de la presente 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, así como el sometimiento de las viviendas y demás edificaciones protegidas al régimen de uso, conservación y aprovechamiento que establece la normativa señalada y demás disposiciones que las desarrollan y, en su caso, el Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, así como al régimen sancionador en materia de viviendas protegidas de la Comunidad de Madrid de la Ley 912003, de 26 de marzo.(...) Los precios máximos de venta y, en su caso, de renta en la fecha de concesión de la presente Calificación Definitiva son lo que se señalan en el Anexo integrante e inseparable de la misma".

Esto es, los beneficios fiscales de la VPO están sujetos a que la transmisión se realice respetando los precios máximos de venta y de que el adquirente cumpla con los requisitos de ingresos familiares establecidos en la normativa. Sobre esta cuestión, el artículo 11.2 del Decreto 11/2005, de 27 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Viviendas con Protección Pública de la Comunidad de Madrid señala: "Para acceder a las Viviendas con Protección Pública será preciso, cuando se trate de primera transmisión de viviendas calificadas expresamente para venta o uso propio, y de cesión de uso cuando se trate de viviendas calificadas expresamente para arrendamiento, que el adquirente o promotor individual para uso propio y el arrendatario, respectivamente, no superen el límite máximo de ingresos familiares establecidos para cada tipología de vivienda y cumplan aquellos otros requisitos que puedan establecerse por la normativa reguladora del correspondiente Plan de Vivienda de la Comunidad de Madrid". Es decir, la normativa contempla, habida cuenta del fin social perseguido, que el adquirente es una persona física. Lo mismo se desprende del art. 12 del citado Decreto referente a los ingresos familiares del adquirente, resultando indudable de todo lo expuesto que el beneficio fiscal va dirigido a una persona física, por lo que en ningún caso podrá ser aplicables dichos beneficios fiscales a una persona jurídica."

Dicha resolución versa sobre la aplicación de la misma exención que es objeto de controversia en el presente caso, la contemplada en el artículo 45.I.B.12.c) del TRITPAJD. A la luz de la resolución transcrita, no procedería la aplicación de la exención como consecuencia de que la adquisición es realizada por una persona jurídica, al ir dirigido dicho beneficio fiscal a las personas físicas como se deduce de la normativa aplicable.

En conclusión, procede estimar las alegaciones del Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid y anular la resolución impugnada, por no ser aplicable la exención objeto de discusión.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

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